

DIE FUNKTIONEN DER STEUERBERATENDEN BERUFE IM
BLICKFELD DER FINANZWISSENSCHAFT UND FINANZPOLITIK

Dissertation,

vorgelegt der

Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät
der Johannes Gutenberg - Universität Mainz
zur Erlangung des Grades eines ■■■■
Doktors der Staatswissenschaften (Dr. rer. pol.)

von

Diplom-Volkswirt Manfred Schönefeld
■■■■

1972
■■■■

DIE FUNKTIONEN DER STEUERBERATENDEN BERUFE IM
BLICKFELD DER FINANZWISSENSCHAFT UND FINANZPOLITIK

Dissertation,

vorgelegt der

Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät
der Johannes Gutenberg - Universität Mainz
zur Erlangung des Grades eines
Doktors der Staatswissenschaften (Dr. rer. pol.)

von

Diplom-Volkswirt Manfred Schönefeld



Hauptberichterstatter: Prof. Dr. Antonio Montaner
Mitberichterstatter: Prof. Dr. Otto Gandenberger

Tag der mündlichen Prüfung: 29. November 1972

INHALTSVERZEICHNIS

	<u>Seite</u>
A. <u>Einleitung</u>	1
B. <u>Geschichtlicher Überblick über die Entwicklung der steuerberatenden Berufe in Deutschland und Darstellung ihrer Funktionen</u>	
I. Geschichtlicher Überblick	
1. Die Entwicklung bis zum Jahre 1935	5
2. Die Entwicklung in den Jahren von 1936 bis 1945	7
3. Die Entwicklung von 1946 bis zur Gegenwart	10
II. Die Stellung der steuerberatenden Berufe nach dem geltenden Recht	
1. Die wesentlichen Neuerungen des Steuerberatungsgesetzes von 1961	11
2. Die Berufsmerkmale und Berufspflichten	
a) Die allgemeinen Berufspflichten	14
b) Unabhängigkeit und Eigenverantwortlichkeit	15
c) Gewissenhaftigkeit und Verschwiegenheit	16
3. Die Voraussetzungen für die Berufsausübung	17
4. Die Organisation des Berufsstandes	18
III. Die Funktionen der steuerberatenden Berufe	
1. Die Funktionen nach dem Steuerberatungsgesetz	20
2. Das Verhältnis der Steuerberatung zu den übrigen beratenden Tätigkeiten	
a) Das Verhältnis zur allgemeinen Rechtsberatung	21
b) Das Verhältnis zur Wirtschaftsberatung	22
3. Die Prüfungs- und Treuhandfunktion des Beraters	23

4. Die Funktionen der Berater im Interesse der Steuerpflichtigen und des Staates	
a) Die Funktionen im Interesse des Steuerpflichtigen	
aa) Entlastung des Pflichtigen von Arbeit und Verantwortung	25
bb) Mithilfe bei Milderung der Steuerlast	27
cc) Vermittlung zwischen Pflichtigen und Finanzverwaltung	28
dd) Abschirmung und Schutz des Pflichtigen gegenüber der Finanzverwaltung	29
b) Die Leistungen im Staatsinteresse	
aa) Verbreitung der Gesetzeskenntnis	30
bb) Mitwirkung bei Durchführung der Gesetze	31
cc) Beeinflussung der Steuermoral	32

C. Die Möglichkeiten und Grenzen der Einflußnahme des Beraters auf Steuermoral und Besteuerungsmoral

I. Das Verhältnis des Beraters zum Steuerpflichtigen

1. Die Einstellung der Steuerpflichtigen zur Besteuerung	
a) Die Begriffe der Steuermentalität und der Steuermoral	34
b) Die Bestimmungsgründe für die Steuermoral	35
c) Die verschiedenen Erscheinungsformen der Steuermoral	37
d) Der Steuerwiderstand	40
e) Die Charakterisierung der Steuermoral in der Bundesrepublik	43

2. Die Einflußnahme des Beraters auf den Steuerpflichtigen	
a) Die Sorgfalts- und Aufklärungspflichten des Beraters	45
b) Das Problem der Gewohnheitsmoral	
aa) Die Charakterisierung der Gewohnheitsmoral	47
bb) Die Schwierigkeiten bei korrekter Verhaltensweise des Beraters	
aaa) bei Kenntnis der beabsichtigten Steuerhinterziehung des Steuerpflichtigen	50
bbb) bei Unkenntnis der beabsichtigten Steuerhinterziehung des Steuerpflichtigen	52
cc) Formen unkorrekten Verhaltens des Beraters	
aaa) Tolerierung leichter Steuervergehen	55
bbb) Duldung schwerwiegender Steuerhinterziehungen	57
ccc) Aktive Mitarbeit bei Steuerhinterziehungen	60
c) Die wechselseitigen Beziehungen zwischen dem Verhalten des Beraters und der Steuermoral	62
aa) Die Lehre von der Grenzmoral	63
bb) Die Anwendung auf die Steuermoral	66
cc) Die Rolle des Beraters	68

II. Das Verhältnis des Beraters zur Finanzverwaltung

1. Die Einstellung der Finanzverwaltung zur Besteuerung	
a) Der Begriff der Besteuerungsmoral	74
b) Die Ermittlungspflichten der Finanzverwaltung	76
c) Die Neigung zum fiskalischen Denken	77

3. Die Funktionen des Beraters bei Realisie-
rung einer flexiblen Besteuerung

161

E. Zusammenfassung

167

A. Einleitung

Seit dem Ende des Ersten Weltkrieges ist die Bedeutung der steuerberatenden Berufe mit dem wachsenden Anteil der Steuern am Volkseinkommen und der fortschreitenden Komplizierung der Steuergesetzgebung immer mehr gestiegen. Zur Zeit gehören in der Bundesrepublik etwa 27.000 Personen dieser Berufsgruppe an. Davon sind rund 22.000 Steuerbevollmächtigte und 5.000 Steuerberater, von denen etwa 1.600 zugleich die Qualifikation des Wirtschaftsprüfers oder vereidigten Buchprüfers besitzen¹⁾. Der größte Teil des sogenannten "versteckten öffentlichen Bedarfs", der nach Schätzungen rund 2-3 % des Steueraufkommens beträgt, entfällt auf Steuerberatungshonorare²⁾.

Diese Zahlen unterstreichen die große Bedeutung der Steuerberatung, die mit der in Zukunft zu erwartenden weiteren Steigerung des Finanzbedarfs und der Steueransprüche der öffentlichen Haushalte verbunden mit einer bis zu einem gewissen Grad unvermeidlichen Kompliziertheit der Steuergesetzgebung eher noch zu- als abnehmen wird³⁾.

Dieses in fast allen modernen Industriestaaten zu beobachtende Vordringen der steuerberatenden Berufe hat zur Folge, daß in steigendem Maße Steuerberater in den Besteuerungsprozeß eingeschaltet werden und damit auch verstärkten Einfluß auf den Ablauf der Besteuerung nehmen.

-
- 1) Vgl. Amtliche Mitteilungen der Bundessteuerberaterkammer, 5. Jahrg., Nr. 6, Köln 1969.
 - 2) Vgl. Maassen, Kurt, Das Recht der Steuerberatung, 2. Aufl., Stuttgart 1963, S. 2.
 - 3) Die gesamtwirtschaftliche Steuerquote (das Verhältnis des gesamten Steueraufkommens zum Bruttosozialprodukt zu Marktpreisen) war allerdings in der Bundesrepublik für die Zeit ab 1950 ziemlich stabil; sie schwankte zwischen 22 und 24,4 %. Für die Zukunft ist aber vermutlich mit einem weiteren Ansteigen der Steuerquote zu rechnen. Vgl. Schmidt, Kurt, Steuerpolitik im Umbruch?, in: Finanz- und Geldpolitik im Umbruch, herausgegeben von Heinz Haller und Horst Claus Recktenwald, Mainz 1969, S. 176 f. und S. 189 ff.

Es erscheint die Annahme gerechtfertigt, daß die Höhe des Steueraufkommens und die Verteilung der Steuerlast nach den Grundsätzen der Gerechtigkeit und Gleichmäßigkeit nicht unmaßgeblich von der staatsbürgerlichen Haltung, Fachkenntnis und Gewissenhaftigkeit der Berater bei ihrer Berufsausübung abhängen. Aber nicht nur die persönliche und fachliche Qualifikation der Berater, sondern auch ihre in den meisten Fällen vom Gesetzgeber bestimmte rechtliche Stellung gegenüber dem Steuerbürger und dem Staat wird für den Ablauf der Besteuerung von Bedeutung sein.

Gehen von der Tätigkeit der steuerberatenden Berufe erhebliche Auswirkungen auf den Besteuerungsprozeß aus, so können die grundsätzlichen Probleme der Steuerberatung nicht nur Gegenstand der Rechtswissenschaft sein, sondern sind auch für die Finanzwissenschaft von großem Interesse.

Gegenstand der finanzwissenschaftlichen Forschung ist nach Gerloff nicht nur die öffentlich-wirtschaftliche Mittelbeschaffung in ihrer äußeren Erscheinung, "sondern vielmehr in ihrem tieferen Zusammenhang mit dem gesamten ökonomischen, sozialen und politischen Leben oder in all den vielfachen Beziehungen, die durch sie hergestellt werden oder in die durch sie eingegriffen wird"¹⁾. Die Fragen der steuerberatenden Berufe sind dabei dem Forschungsgebiet zuzuordnen, das Probleme der Steuertechnik und Steuermoral umfaßt und sich mit der "Kunst der Besteuerung" beschäftigt.

1) Gerloff, Wilhelm, Grundlegung der Finanzwissenschaft, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 2. Aufl., 1. Bd., Tübingen 1952, S. 18. Diese Definition beschränkt den Gegenstand der Finanzwissenschaft auf die Einnahmenseite der öffentlichen Haushalte. Zutreffender wäre wohl eine Definition, die auch die Probleme der Ausgabenseite der öffentlichen Hand berücksichtigen würde. (Vgl. Musgrave, Richard A., Finanztheorie, 2. Aufl., Tübingen 1969, S. 3). Für Zwecke der vorliegenden Untersuchung ist die enge Definition von Gerloff aber ausreichend.

In der vorliegenden finanzwissenschaftlichen Literatur werden die Probleme der Steuerberatung nur am Rande behandelt. Dies hängt wohl in erster Linie damit zusammen, daß dem Berufsstand erst in den letzten Jahrzehnten eine so große Verantwortung zugewachsen ist, und sich auch bis heute noch kein klar umrissenes Berufsbild herausgebildet hat. Dazu kommt noch, daß sich die Finanzwissenschaft den Problemen der Steuertechnik und Steuermoral - von einigen Ausnahmen abgesehen - nicht in dem Maße gewidmet hat, wie es auf Grund von deren Bedeutung für die Besteuerung eigentlich erforderlich gewesen wäre.

Schon Meisel¹⁾ schreibt: "Indem die Finanzwissenschaft die Lehre von der Steuertechnik vernachlässigt hat, ist sie, je länger sie es tat, desto mehr von der Erkenntnis der Bedeutung der Steuertechnik für die Praxis, für die Theorie und namentlich für die allgemeine Bildung abgekommen. Die Finanzwissenschaft ist aber Wirklichkeitswissenschaft, sie handelt von realen Dingen aus dem tatsächlichen Leben der Volks- und Staatswirtschaft". Weiter fährt er fort: "Aus verschiedenen sozialökonomischen und sozialetischen Gründen will die Forschung und die Gesetzgebung eine gerechte Steuer, also z.B. die Einkommensteuer. Dann müssen sich beide doch fragen, wie der Steuergedanke, so in die Wirklichkeit verpflanzt, leben und sich entwickeln kann, welche Hindernisse und Hemmungen zu überwinden sind, welche Rechtspflege und welche Rechtsschutzeinrichtungen für beide Teile, für Staat und Steuerträger als notwendig oder doch zweckmäßig zu setzen sind, damit, so weit es eben geht, richtiges Recht herrsche, nicht Willkür in den breiten Fällen".

In der vorliegenden Arbeit soll nun versucht werden, die Funktionen der steuerberatenden Berufe im Lichte der Fi-

1) Meisel, Franz, Britische und deutsche Einkommensteuer-
ihre Moral und ihre Technik, Tübingen 1925, S. 127.

nanzwissenschaft und Finanzpolitik einer kritischen Untersuchung zu unterziehen¹⁾. Die Behandlung dieses Themas bietet sich um so mehr an, wenn es zutreffen sollte, daß "der Abstand, der zwischen der tatsächlichen Gestaltung der Steuersysteme und der finanzwissenschaftlichen Forschung besteht, die sich um ihre Vervollkommnung bemüht, ... mit der Steigerung des Finanzbedarfs und der Steueransprüche der Staaten nicht geringer, sondern im Gegenteil immer größer geworden"²⁾ ist. Diese Arbeit versucht, einen Beitrag dazu zu leisten, daß sich der Abstand zwischen der oftmals "kriegेरischen" Finanzpraxis und der "pazifistischen" Finanzwissenschaft³⁾, bezogen auf einen bestimmten Problembereich, nicht noch vergrößert. Dabei kommen dem Verfasser die Erfahrungen einer mehrjährigen Tätigkeit im steuerberatenden Beruf zugute.

Die Untersuchungen in dieser Arbeit beruhen vor allem auf den Verhältnissen in der Bundesrepublik Deutschland.

-
- 1) Unter Finanzpolitik soll dabei die angewandte oder praktische Finanzwissenschaft verstanden werden. Die Finanzpolitik ist "die Lehre von den öffentlich-finanzwirtschaftlichen Zielsetzungen sowohl mit Bezug auf die Darstellung und Begründung solcher Ziele als auch hinsichtlich der zur Verwirklichung solcher Ziele dienenden Mittel, deren Zweckmäßigkeit und Auswirkung". (Gerloff, W., Grundlegung der Finanzwissenschaft, a.a.O., S. 16.)
 - 2) Schmolders, Günter, Um ein rationales Steuersystem, in: Finanzarchiv, N.F., Bd. 11, 1949, S. 479.
 - 3) Diese Gegenüberstellung stammt von Rudolf Goldscheid. Zitiert bei Sultan, Herbert, Finanzwissenschaft und Soziologie, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 2. Aufl., Band I, Tübingen 1952, S. 91, Fußnote 1.

B. Geschichtlicher Überblick über die Entwicklung der steuerberatenden Berufe in Deutschland und Darstellung ihrer Funktionen

I. Geschichtlicher Überblick

1. Die Entwicklung bis zum Jahre 1935

Um die Jahrhundertwende gab es noch keine Steuerberatung im heutigen Sinne. Die anstehenden steuerlichen Probleme wurden in den meisten Fällen von den Steuerpflichtigen selbst oder unter Hinzuziehung von Bücherrevisoren oder Rechtsanwälten gelöst. Hauptberuflich befaßten sich zu dieser Zeit nur wenige Personen mit der Steuerberatung.

Diese Verhältnisse dauerten etwa bis zum Jahre 1918 an¹⁾. Die danach spürbar anwachsende Steuerlast verbunden mit einer komplizierter werdenden Steuergesetzgebung führten dazu, daß sich der Steuerpflichtige ohne rechtskundige Beratung durch die Vielzahl der steuerlichen Vorschriften nicht mehr durchfinden konnte. Das Steuerrecht entwickelte sich zu einem rechtlichen Spezialgebiet, und damit waren die Voraussetzungen dafür gegeben, daß sich in der Folgezeit eine eigene Personengruppe herausbildete, die mit den steuerlichen Problemen besser und enger vertraut war als die bisher auf diesem Gebiet tätige Berufsgruppe der Wirtschaftstreuhänder, Bücherrevisoren, Rechtsanwälte und Bilanzbuchhalter²⁾. Als Berufsbezeichnung bildete sich für diese Personen "Steuerberater" oder "Steuersachverständiger" heraus.

Der sich herauskristallisierende Berufsstand setzte sich in erster Linie aus solchen Personen zusammen, die bisher

1) Vgl. Oppermann, Heinz, Die Wandlungen in den Funktionen der wirtschaftsprüfenden Berufe, Rechts- und staatswiss. Diss., Freiburg 1955, S. 32.

2) Vgl. Maassen, Kurt, Das Recht der Steuerberatung, Stuttgart 1956, S. 103 f.

schon Steuerberatung nebenberuflich betrieben hatten und nun die Chance wahrnahmen, sich ganz diesem speziellen Berufsgebiet zuzuwenden, das mit der raschen Weiterentwicklung des Wirtschafts- und Steuerrechts immer mehr an Bedeutung gewann. Bestimmungen über die Form der Berufsausübung gab es noch nicht, so daß sich der Beruf frei nach den Bedürfnissen der Praxis entfalten konnte¹⁾. Es stand jedem frei, sich "Steuerberater" oder "Steuersachverständiger" zu nennen und Steuerberatung zu betreiben, ohne vorher eine fachliche Eignungsprüfung abgelegt zu haben.

Die Reichsabgabenordnung in der Fassung von 1919 und 1931 befaßte sich noch nicht mit der Steuerberatung als Berufsstand, sondern beschränkte sich auf allgemeine Regeln für Bevollmächtigte, die erwerbsmäßig Rat und Hilfe in Steuer-sachen erteilten. Diese konnten, wenn sie als Bevollmächtigte auftraten, nach § 107 AO 1931 von den Finanzbehörden zurückgewiesen werden. Auf Verlangen des Finanzamtes waren diese Personen verpflichtet, Einsicht in die Geschäftspapiere zu gewähren (§ 199 AO).

Nicht zurückgewiesen werden durften - neben den Rechtsanwälten und Notaren - Personen, die vom Oberfinanzpräsidenten zugelassen worden waren. Die Zulassung, die allerdings jederzeit ohne gerichtliche Nachprüfung zurückgenommen werden konnte, hatte den Zweck, den Berater vor einer möglichen Zurückweisung seitens der Finanzbehörden zu bewahren. Mit dieser Regelung war der erste Ansatzpunkt für den gesetzlichen Schutz der steuerberatenden Berufe gegeben; denn nur fachlich qualifizierte Personen wurden in der Regel von den Oberfinanzdirektionen zugelassen und konnten damit von den Finanzämtern nicht mehr zurückgewiesen

1) Vgl. Maassen, K., Das Recht der Steuerberatung, a.a.O., S. 109; auch Schulze, Hermann, Steuerberatende Berufe, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 3. Aufl., Stuttgart 1959/60, Bd. III, Sp. 5126 f.

werden¹⁾. Für diese Gruppe von Personen hat sich in der Folgezeit die Bezeichnung "Steuerberater" eingebürgert.

Die Nachteile dieser bis zum Jahre 1935 geltenden gesetzlichen Regelung waren in der fehlenden einheitlichen Berufsauffassung und Rechtsgrundlage für die Stellung der steuerberatenden Berufe gegenüber den Finanzbehörden zu sehen²⁾. Dieser Rechtszustand wurde dann auch bald beseitigt.

2. Die Entwicklung in den Jahren von 1936 bis 1945

Die notwendige Neuregelung brachte die Einfügung des § 107a in die Reichsabgabenordnung durch das Gesetz zur Verhütung von Mißbräuchen auf dem Gebiete der Rechtsberatung (Rechtsberatungsmißbrauchgesetz) vom 13.12.1935³⁾. Danach wurde ein allgemeiner Zulassungszwang eingeführt, der die geschäftsmäßige Hilfeleistung in Steuersachen von der Erlaubnis des Finanzamtes oder der Oberfinanzdirektion abhängig machte. Die vom Finanzamt zugelassenen Personen waren befugt, die Bezeichnung "Helfer in Steuersachen" zu führen, während die von der Oberfinanzdirektion zugelassenen Personen sich "Steuerberater" nennen durften.

Der Zulassungszwang wurde zum Schutz des Steuerpflichtigen und im Interesse der Behörden geschaffen. Es sollte gewährleistet sein, daß im Besteuerungsverfahren - abgesehen von den Steuerpflichtigen selbst - nur solche Personen tätig werden, die die nötige Sachkunde und Zuverlässigkeit in der Bearbeitung öffentlicher Angelegenheiten besaßen⁴⁾.

1) Vgl. Becker, Enno, Riewald, Alfred, Koch, Karl, Reichsabgabenordnung, Kommentar, Bd. 1, 9. Aufl., Köln-Berlin-Bonn-München 1963, S. 318.

2) Vgl. Maassen, K., Das Recht der Steuerberatung, a.a.O., S. 110.

3) Vgl. Reichsgesetzblatt, 1935, Teil I, S. 1478.

4) Vgl. Hübschmann, Walter, Hepp, Ernst, Spitaler, Armin, Kommentar zur Reichsabgabenordnung, Teil I, 1.-5. Aufl., Köln 1951/68, Erläuterung zum § 107a, Anm. 1.

Die Beratung in steuerlichen Fragen und die Erforschung der steuerlich relevanten Sachverhalte sollte nicht durch die Einschaltung unqualifizierter Personen beeinträchtigt werden. Bis zur Einfügung des § 107a in die Reichsabgabenordnung unterlag die Steuerberatung lediglich den allgemeinen Beschränkungen des § 35 der Gewerbeordnung, der ein Verbot der Gewerbeausübung bei Unzuverlässigkeit des Gewerbetreibenden vorsah¹⁾.

Die Erlaubnis für die Zulassung als Helfer in Steuersachen war nach der Verordnung zur Durchführung des § 107a AO vom 11.1.1936²⁾ zu erteilen, wenn der Bewerber außer genügender Sachkunde die für die Berufsausübung erforderliche Zuverlässigkeit und persönliche Eignung aufweisen konnte. Diese Regelung des § 107a war aber nur als Teillösung zu betrachten, denn auch der von den Finanzämtern ordnungsgemäß zugelassene Helfer in Steuersachen konnte von den Finanzbehörden zurückgewiesen werden (§ 107a Abs. 7 AO), wenn dies auch nur in wenigen Ausnahmen vorgekommen ist³⁾.

Hiervon zu unterscheiden war die Regelung für die Steuerberater, die auf Grund schwieriger Fachprüfungen und des Erfordernisses weiterer persönlicher Voraussetzungen (zum Teil bis zur akademischen Vorbildung) zugelassen wurden und für die die Zurückweisung durch die Finanzbehörden nicht möglich war. Mit dem § 107a AO, der im Rahmen des Rechtsberatungsmißbrauchgesetzes geschaffen wurde, ist es zu der heute noch bestehenden Zweiteilung des Berufes in Steuerberater und Helfer in Steuersachen (heute Steuerbevollmächtigte) gekommen.

1) Vgl. Maassen, K., Das Recht der Steuerberatung, a.a.O., S. 112.

2) Vgl. Reichssteuerblatt, 1937, Teil I, S. 65.

3) Vgl. Maassen, K., Das Recht der Steuerberatung, a.a.O., S. 111.

Für die Stellung der steuerberatenden Berufe in der Zeit von 1936 bis 1945 war charakteristisch, daß der Berater nicht nur Interessenvertreter seiner Mandanten war, sondern als "verlängerter Arm der Finanzverwaltung" auch die Interessen des Fiskus wahrzunehmen hatte¹⁾. Der Berater wurde überwiegend als Rechtswahrer und als Treuhänder des Staates angesehen, der gegenüber der Volksgemeinschaft eine öffentliche Aufgabe zu erfüllen hatte, die in der Durchsetzung des Steuerrechts, so wie es von der Finanzverwaltung verstanden wurde, und in der Hebung der Steuermoral bestand.

Ein Ausdruck dieser Einstellung der Finanzbehörden zum Berater ist die vom damaligen Staatssekretär Reinhardt erlassene Bildienstnachricht Nr. 33 über die "Sorgfaltspflicht der Steuerberater und der Helfer in Steuersachen"²⁾. Hier nach war der Berater verpflichtet, die Unterlagen des Steuerpflichtigen, die zur Anfertigung der Steuererklärung beigetragen hatten, in jedem Falle nach einem vorgeschriebenen Schema eingehend zu prüfen oder, falls eine Prüfung in dem vorgesehenen Umfang nicht durchgeführt werden konnte, dies in der Steuererklärung zum Ausdruck zu bringen.

1) Vgl. Spitaler, A., Steuerberater und Finanzverwaltung, Köln 1949, S. 5.

2) Veröffentlicht in: Deutsche Steuerzeitung, 32. Jahrg., 1943, S. 41.

3. Die Entwicklung von 1946 bis zur Gegenwart

Nach dem Kriege ist die Rechtseinheit auf dem Gebiete des Rechts der steuerberatenden Berufe verloren gegangen. Das gerade in den Anfängen steckende Berufsrecht wurde in den einzelnen Ländern und Zonen weiterentwickelt. Dem Bedürfnis nach Neuregelungen der durch die Entwicklung überholten Bestimmungen wurde teilweise Rechnung getragen¹⁾.

Am fortschrittlichsten waren in der Nachkriegszeit hinsichtlich der Regelung des Berufsrechts der steuerberatenden Berufe die Länder der amerikanischen Zone. Hier sind einheitliche Gesetze über Steuerberater, Wirtschaftsprüfer und Bücherrevisoren ergangen, wobei aber jeder Berufsstand selbständig blieb. Nach diesen Gesetzen wurden Steuerberater nicht mehr von der Finanzverwaltung zugelassen, sondern anstelle der Zulassung trat die öffentliche Bestellung mit Vereidigung auf pflichtgemäße Erfüllung der Berufspflichten. Die früher zu prüfende Bedürfnisfrage entfiel unter dem Gesichtspunkt der Gewerbefreiheit²⁾. Die Bestimmungen für die amerikanische Zone haben so schon einige wichtige Regelungen des im Jahre 1961 ergangenen bundeseinheitlichen Steuerberatungsgesetzes vorweggenommen. Der mit diesem Gesetz verwirklichte Rechtszustand gilt heute noch und soll im folgenden in seinen Grundzügen skizziert werden.

1) Vgl. Darstellung bei Maassen, K., Das Recht der Steuerberatung, a.a.O., S. 111 f.

2) Vgl. Maassen, K., Das Recht der Steuerberatung, a.a.O., S. 114 f.

II. Die Stellung der steuerberatenden Berufe nach dem geltenden Recht

Die Entwicklung nach dem Kriege führte zur Rechtszersplitterung, die die Forderung nach einer bundeseinheitlichen Regelung immer dringender werden ließ. Einheitliche Vorschriften für die steuerberatenden Berufe verlangte auch die Durchführung des EWG-Vertrages¹⁾.

Von einer neuen gesetzlichen Regelung war aber nicht nur zu fordern, daß sie bundeseinheitlich sein, sondern auch wesentliche Änderungen hinsichtlich der Stellung der steuerberatenden Berufe enthalten sollte. Das Verhältnis des Beraters zur Finanzverwaltung war neu zu durchdenken, nachdem im Dritten Reich der Berater mangels hinreichender gesetzlicher Berufsregelung in Abhängigkeit zur Finanzverwaltung geraten war. Die Vorschriften über die Zulassung und die Berufsaufsicht erwiesen sich als dringend reformbedürftig.

1. Die wesentlichen Neuerungen des Steuerberatungsgesetzes von 1961

Die erforderliche neue gesetzliche Regelung der steuerberatenden Berufe brachte das Gesetz über die Rechtsverhältnisse der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten (Steuerberatungsgesetz) vom 16.8.1961²⁾, das am 1.11.1961 in Kraft getreten ist. Die wichtigsten Neuerungen, die dieses Gesetz gebracht hat, bestehen in folgenden Punkten:

1. Es bedarf für die geschäftsmäßige Hilfeleistung in Steuersachen keiner besonderen Erlaubnis des Finanzamtes mehr. Der Berufsstand hat entscheidenden Einfluß

1) Vgl. Riethmüller, Rolf, Steuerberatung-Wirtschaftsberatung-Steuerverwaltung, Wirtschaftswiss. Diss., Zürich 1967, S. 11.

2) Vgl. Bundesgesetzblatt, 1961, Teil I, S. 1301.

auf das Zulassungs- und Prüfungswesen gewonnen. Die Zulassungsvoraussetzungen wurden erschwert.

2. Die steuerberatenden Berufe erhalten die volle Selbstverwaltung und Selbstkontrolle durch Kammern als Körperschaften des öffentlichen Rechts, denen alle Berufsangehörigen kraft Gesetzes angehören müssen. Damit wurde der alten Forderung des Berufsstandes nach Unabhängigkeit und Eigenverantwortlichkeit Rechnung getragen¹⁾.
3. Es wird eine Berufsgerichtbarkeit eingeführt, die die Einhaltung der Berufsgrundsätze und die Ausschaltung nicht geeigneter Personen aus dem Beruf ermöglichen soll. Ausgeübt wird die Berufsaufsicht von den Berufskammern. Berufspflichtverletzungen werden nicht mehr vor den Finanzverwaltungsbehörden und den Finanzgerichten, sondern vor den Berufskammern oder vor den ordentlichen Gerichten verhandelt.
4. Die Bestimmungen über die Haftung (§ 109 AO), das Auskunftsverweigerungsrecht (§ 177 AO) und die Verpflichtung zur Einsichtgewährung in die Geschäftspapiere (§ 199 AO) wurden den für die Anwälte und Notare geltenden Bestimmungen angepaßt.

Neben diesen wichtigen neuen Vorschriften, die das Gesetz hinsichtlich der Stellung und Organisation des Berufsstandes gebracht hat, sind noch einige besondere Änderungen für die Berufsgruppe der "Helfer in Steuersachen" zu erwähnen, deren Berufsbezeichnung in "Steuerbevollmächtigte" abgewandelt wurde. Für diese Gruppe von Beratern ist die Beschränkung der Berufsausübung auf einen bestimmten örtlichen Bereich weggefallen; sie dürfen jetzt ebenso wie die Steuerberater im ganzen Bundesgebiet tätig werden.

1) Vgl. Hübschmann-Hepp-Spitaler, Kommentar zur Reichsabgabenordnung, a.a.O., zu § 107, Anm. 5.

Die Vertretung ohne Zurückweisungsrecht vor den Finanzbehörden ist jetzt auch für die Steuerbevollmächtigten gegeben¹⁾.

Die dem Steuerberatungsgesetz zugrunde liegende Tendenz ist auf die Schaffung eines einheitlichen Berufes ausgerichtet²⁾. Die von den Steuerberatern und Steuerbevollmächtigten wahrzunehmenden Aufgaben sind weitgehend identisch; wesentliche Unterschiede ergeben sich lediglich bei den Zulassungsvoraussetzungen, die für Steuerberater eine wissenschaftliche Vorbildung (Akademikerprinzip) und für Steuerbevollmächtigte eine praktische Ausbildung vorsehen.

Die Funktionsgleichheit der beiden steuerberatenden Berufe wird insbesondere von der Bundessteuerberaterkammer³⁾ und der Rechtsprechung der Finanzgerichte und des Bundesfinanzhofes verneint⁴⁾. Der Bundesfinanzhof vertritt in seinem Urteil vom 30.3.1965 die Auffassung, daß Aufgaben und Tätigkeit der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten grundsätzlich nicht die gleichen seien und daß die im Steuerberatungsgesetz vorgenommene Trennung zwischen beiden Berufen sich mit dem Grundgesetz vereinbaren lasse. Unbestreitbar jedoch ist, daß sich die Funktionen beider

1) Vgl. Peter, Karl, Rawald, Ernst, Kommentar zum Steuerberatungsgesetz, Band I, Herne-Berlin 1961, S. 60.

2) Vgl. dazu die Begründung der Bundesregierung zum Entwurf eines Gesetzes über die Rechtsverhältnisse der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten, in: Klöcker, Reinhold, Mittelsteiner, Karl-Heinz, Gehre, Horst, Handbuch der Steuerberatung, Bonn 1965, Gruppe 3, S. 13 ff.; auch Hübschmann-Hepp-Spitaler, Kommentar zur Reichsabgabenordnung, a.a.O., zu § 107, Anm. 5.

3) Vgl. Eingaben der Bundessteuerberaterkammer, veröffentlicht in: Der Steuerberater, Heidelberg 1964, S. 90.

4) Vgl. Urteil des Finanzgerichtes Freiburg vom 8.10.1963 (Entscheidungen der Finanzgerichte 1964, S. 141) und Urteil des Bundesfinanzhofes vom 30.3.1965, Bundesfinanzhof VII 278/63 S., veröffentlicht im Bundessteuerblatt, 1965, Teil III, S. 391 .

Berufszweige durch das Steuerberatungsgesetz weitgehend angeglichen haben und daß die noch bestehenden Unterschiede in den Funktionen nur noch unbedeutend sind¹⁾.

2. Die Berufsmerkmale und Berufspflichten

a) Die allgemeinen Berufspflichten

Steuerberater und Steuerbevollmächtigte haben ihren Beruf als freien Beruf unabhängig, eigenverantwortlich, gewissenhaft, verschwiegen und unter Verzicht auf berufswidrige Werbung auszuüben. Sie haben sich jeder Tätigkeit zu enthalten, die mit ihrem Beruf oder mit dem Ansehen des Berufs nicht vereinbar ist. Sie haben sich auch außerhalb der Berufstätigkeit des Vertrauens und der Achtung würdig zu erweisen, die ihr Beruf erfordert (§ 22 Abs. 1 und 2 StBerG).

Das Berufsrecht der steuerberatenden Berufe ist mit diesen Vorschriften dem Berufs- und Standesrecht der Rechtsanwälte, das in der Bundesrechtsanwaltsordnung niedergelegt ist, angeglichen worden. Die hier aufgezählten Berufspflichten werden durch die von der Bundessteuerberaterkammer und der Bundeskammer der Steuerbevollmächtigten herausgegebenen Standesrichtlinien ergänzt. Die Richtlinien haben keine Gesetzeskraft, sondern dienen der Auslegung der in dem Gesetz enthaltenen Berufspflichten²⁾. Die wichtigsten Berufsmerkmale und -pflichten sollen im folgenden erläutert werden.

-
- 1) Funktionsungleichheit besteht noch in folgenden Punkten:
 - a) Steuerbevollmächtigte sind nur berechtigt, neben Steuerberatern Steuerberatungsgesellschaften verantwortlich zu leiten (§ 17 StBerG).
 - b) Steuerberater können nicht Angestellte von Steuerbevollmächtigten sein (§ 23 StBerG).
 - c) Steuerberater sind verpflichtet, Vertretungen in Armenrechtssachen zu übernehmen (§ 28a StBerG).
 - 2) Vgl. Hübschmann-Hepp-Spitaler, Kommentar zur Reichsabgabenordnung, a.a.O., zu § 107, S. 27.

b) Unabhängigkeit und Eigenverantwortlichkeit

Die Unabhängigkeit ist ein Kennzeichen des freien Berufes. Das Steuerberatungsgesetz hat die Unabhängigkeit von der Finanzverwaltung festgelegt. Durch Einrichtung der beruflichen Selbstverwaltung und der eigenen Berufsgerichtbarkeit wird die Unabhängigkeit für diesen Bereich weitgehend gewährleistet. Gefahren für die Unabhängigkeit können sich aber auch im Verhältnis zum Auftraggeber und zu den Angestellten des Beraters ergeben.

In den mit dem Steuerpflichtigen abzuschließenden Beratungsvertrag kann ein Weisungsrecht (zum Beispiel hinsichtlich der Einlegung von Rechtsbehelfen) mit aufgenommen werden. Die Unabhängigkeit des Beraters bleibt dabei so lange gewahrt, wie er die Freiheit besitzt, dem Verlangen nach ungesetzlichem oder berufswidrigem Handeln entgegenzutreten zu können. Unabhängigkeit bedeutet auch nicht Unparteilichkeit, denn die Wahrnehmung der Interessen des Auftraggebers führt zwangsläufig zu einer gewissen Subjektivität¹⁾. Zur Erhaltung der Unabhängigkeit gegenüber den Steuerpflichtigen ist es den Beratern jedoch nicht gestattet, ein Angestelltenverhältnis einzugehen.

Die Unabhängigkeit des Beraters von seinen Mitarbeitern bedeutet, daß er nicht in persönliche oder wirtschaftliche Abhängigkeit zu seinen Angestellten gerät und die Einbeziehung der Angestellten in mögliche eigene strafbare Handlungen vermeiden muß. Nur so ist gewährleistet, daß der Berater seine Angestellten, wenn es aus irgendwelchen Gründen erforderlich sein sollte, entlassen kann, ohne daß diese Druck auf ihn auszuüben vermögen.

Eigenverantwortlich handelt, wer seine Entscheidungen selbst trifft und verantwortet. Die Eigenverantwortlichkeit bezieht

1) Vgl. Klöcker-Mittelsteiner-Gehre, Handbuch der Steuerberatung, a.a.O., Gruppe 2, S. 4.

sich auf die volle Verantwortung für alle Handlungen des Beraters selbst und die seiner Angestellten. Der Berater muß seine Hilfskräfte mit besonderer Sorgfalt auswählen und ihre Tätigkeiten in geeigneter Weise überwachen¹⁾.

c) Gewissenhaftigkeit und Verschwiegenheit

Unter den allgemeinen Berufspflichten hat der Gesetzgeber die gewissenhafte Berufsausübung besonders hervorgehoben. Unter gewissenhafter Berufsausübung ist "nicht nur die sorgfältige Wahrnehmung der Interessen des Auftraggebers, sondern auch die Beachtung der steuerlichen und berufsgesetzlichen Vorschriften bei Annahme und Durchführung eines Auftrages"²⁾ zu verstehen. Gewissenhaftigkeit bedeutet somit kein höheres Maß an Sorgfalt, sondern beinhaltet die Bindung des Beraters an übergeordnete berufsrechtliche Pflichten, die gegenüber den Pflichten aus dem Beratungsauftrag den Vorrang haben können³⁾.

Der Berater ist verpflichtet, seinen Auftraggebern nach bestem Wissen unter Beachtung der im Verkehr erforderlichen Sorgfalt Rat und Empfehlungen zu erteilen. Alle ihm zugänglichen Unterlagen hat er sorgfältig zu prüfen, damit er keine falschen Ratschläge gibt. Die wichtigsten Entscheidungen der Finanzgerichte und die Entwicklung des Fachschrifttums sollte der Berater kennen.

-
- 1) Vgl. Klöcker-Mittelsteiner-Gehre, Handbuch der Steuerberatung, a.a.O., Gruppe 2, S. 6; auch Bühring, Hermann, Eigenverantwortliche Steuerberatung, in: Deutsche Steuer-Zeitung, Ausgabe A, 1962, S. 573 f.
 - 2) Vgl. Begründung der Bundesregierung zum Entwurf eines Steuerberatungsgesetzes, Deutscher Bundestag, 3. Wahlperiode, Drucksache 128, S. 32.
 - 3) Vgl. Klöcker-Mittelsteiner-Gehre, Handbuch der Steuerberatung, a.a.O., Gruppe 2, S. 7; anderer Meinung sind Peter-Rawald, Steuerberatungsgesetz, a.a.O., S. 77.

Die Verschwiegenheitspflicht des Beraters ist eine selbstverständliche Folge des auf einem besonderen Vertrauensverhältnis beruhenden Beratungsvertrages. Der Berater kann seinen Pflichten nur dann in ausreichendem Maße nachkommen, wenn ihm der Auftraggeber in seine betrieblichen und persönlichen Verhältnisse rückhaltlos und wahrheitsgemäß Einblick gewährt und ihm nichts verschweigt. Dafür erwartet der Auftraggeber von seinem Berater, daß er das ihm Anvertraute ausschließlich zur Erfüllung seiner Berufspflichten verwendet und nicht unbefugt anderen Personen offenbart. Eine Verletzung der Verschwiegenheitspflicht durch den Berater wäre ein schwerer Verstoß gegen die Berufspflichten.

3. Die Voraussetzungen für die Berufsausübung

Als Steuerberater beziehungsweise als Steuerbevollmächtigter darf nur bestellt werden, wer die vorgeschriebenen Prüfungen bestanden hat oder von diesen befreit worden ist. Die bestellende Behörde ist für den Steuerberater die oberste Landesbehörde (Finanzministerium) und für den Steuerbevollmächtigten die Oberfinanzdirektion, wobei sich die örtliche Zuständigkeit der bestellenden Behörde nach der beabsichtigten beruflichen Niederlassung des Bewerbers richtet.

Die Zulassung zur Prüfung als Steuerberater setzt ein abgeschlossenes wirtschaftswissenschaftliches oder rechtswissenschaftliches Hochschulstudium voraus. Nach Abschluß des Studiums muß der Bewerber drei Jahre lang auf dem Gebiete des Steuerwesens bei einer Person oder Gesellschaft, die zur Hilfeleistung in Steuersachen befugt ist, hauptberuflich praktisch tätig gewesen sein.

Die Voraussetzungen für die Zulassung zur Prüfung als Steuerbevollmächtigter unterscheiden sich hiervon ganz wesentlich. Der Bewerber zur Prüfung als Steuerbevoll-

mächtiger muß das Zeugnis der mittleren Reife oder das Zeugnis einer gleichwertigen Abschlußprüfung erworben haben. Ferner muß der Bewerber eine ordnungsgemäße Lehrzeit im steuerberatenden, wirtschaftsberatenden oder kaufmännischen Beruf mit Abschluß der Gehilfenprüfung nachweisen und daran anschließend vier Jahre lang auf dem Gebiet des Steuerwesens hauptberuflich tätig gewesen sein.

Die Zulassung zur Prüfung kann versagt werden, wenn der Bewerber die persönliche Eignung nicht besitzt oder wenn der Bewerber sich so verhalten hat, daß die Besorgnis begründet ist, daß er den Berufspflichten als Steuerberater oder Steuerbevollmächtigter nicht genügen wird. Befreiungsmöglichkeiten von den Prüfungen sind gegeben für Hochschullehrer, ehemalige Finanzrichter und Beamte und Angestellte der Finanzverwaltung¹⁾.

4. Die Organisation des Berufsstandes

In der Entwicklung des modernen Staats- und Verfassungslebens ist das Bestreben erkennbar, bestimmte Gruppen der freien Berufe in ständischer Form zu organisieren. So hat auch das Steuerberatungsgesetz die Selbstverwaltung für die steuerberatenden Berufe gebracht. Diese Gleichstellung der berufsmäßigen Berater mit den Rechtsanwälten, Notaren und Ärzten ist zugleich ein Zeichen ihrer Unabhängigkeit von der Finanzverwaltung nach erfolgter Bestellung²⁾.

Der Zusammenschluß der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten geschieht jeweils durch die Bildung von Berufskammern in jedem Oberfinanzbezirk. Sie sind Körper-

1) Vgl. Hübschmann-Hepp-Spitaler, Kommentar zur Reichs-abgabenordnung, a.a.O., zu § 107, S. 16 ff.

2) Vgl. Maassen, Kurt, Das Recht der Steuerberatung, 2. Aufl., a.a.O., S. 129.

schaften des öffentlichen Rechts, und es bestehen Zwangsmitgliedschaft und Beitragspflicht für die Mitglieder. Die Berufskammern haben die Aufgabe, die beruflichen Belange zu wahren und zu fördern. Zugleich führen sie die Aufsicht über die berufliche Tätigkeit ihrer Mitglieder. Bei festgestellten Pflichtverletzungen müssen die Mitglieder vor der Berufskammer erscheinen und sich soweit notwendig rechtfertigen. Bei leichteren Berufsvergehen kann der Vorstand die Verhaltensweise des Beraters rügen. Handelt es sich um schwerwiegendere Berufspflichtverletzungen, so ist ein berufsgerichtliches Verfahren einzuleiten.

Von der Schaffung eigener Berufsgerichte, ähnlich der Ehrengerichtbarkeit der Rechtsanwälte, hat das Steuerberatungsgesetz abgesehen. Das Strafverfahren findet vielmehr unter Mitwirkung der Staatsanwaltschaft vor den ordentlichen Gerichten statt, bei denen besondere Kammern für Steuerberater- und Steuerbevollmächtigten-sachen zu bilden sind. Die berufsgerichtlichen Strafen erstrecken sich von der bloßen Verwarnung bis zur Ausschluss¹⁾ aus dem Beruf.

1) Vgl. Peter-Rawald, Kommentar zum Steuerberatungsgesetz, a.a.O., S. 27 ff.

III. Die Funktionen der steuerberatenden Berufe

1. Die Funktionen nach dem Steuerberatungsgesetz

Die Funktionen der Steuerberatung sind in § 2 StBerG für Steuerberater und Steuerbevollmächtigte in gleicher Weise festgelegt. Die Berater haben danach die Aufgabe, im Rahmen ihres Auftrages

1. ihre Auftraggeber in Steuersachen zu beraten,
2. sie als Bevollmächtigte oder Beistände zu vertreten,
3. ihnen bei der Bearbeitung ihrer Steuerangelegenheiten und bei der Erfüllung ihrer steuerlichen Pflichten Hilfe zu leisten; dazu gehört auch
4. die Hilfeleistung in Steuerstrafsachen und
5. die Hilfeleistung bei der Erfüllung von Buchführungspflichten, die auf Grund von Steuergesetzen bestehen, insbesondere die Aufstellung von Steuerbilanzen und deren steuerrechtliche Beurteilung.

Die so umschriebenen Tätigkeiten des Beraters lassen sich in zwei Gruppen einteilen. Die erste Gruppe umfaßt die Beratungsfunktionen und zur zweiten Gruppe gehören die Vertretungsfunktionen. Zur Beratung zählen die unter den Ziffern 1, 3, 4 und 5 genannten Tätigkeiten, während die Vertretungsfunktion in Ziffer 2 zum Ausdruck kommt. Die Vertretung des Steuerpflichtigen erstreckt sich dabei auf das Besteuerungsverfahren beim Finanzamt, das Rechtsmittelverfahren bei den Finanz- und Verwaltungsgerichten und das Strafverfahren bei Zulassung als Verteidiger auch bei den ordentlichen Gerichten¹⁾.

1) Vgl. Klöcker-Mittelsteiner-Gehre, Handbuch der Steuerberatung, a.a.O., Gruppe 2, S. 2.

2. Das Verhältnis der Steuerberatung zu den übrigen beratenden Tätigkeiten

a) Das Verhältnis zur allgemeinen Rechtsberatung

Steuerberatung ist ein spezieller Teil der allgemeinen Rechtsberatung. Nach den Vorschriften des Gesetzes zur Verhütung von Mißbräuchen auf dem Gebiete der Rechtsberatung vom 13.12.1935 (Rechtsberatungs-mißbrauchsgesetz)¹⁾ unterliegt die Besorgung fremder Rechtsangelegenheiten der Erlaubnispflicht. Die Befugnis zur Hilfeleistung in Steuersachen berechtigt nach diesem Gesetz nicht zur allgemeinen Rechtsberatung. Damit wird also die Tätigkeit des steuerlichen Beraters auf die Rechtsbesorgung in Steuerangelegenheiten beschränkt²⁾.

Das Steuerrecht bezieht sich jedoch vielfach auf andere Rechtsgebiete, verwendet zahlreiche Grundbegriffe des bürgerlichen und des Strafrechts, so daß die Anwendung des Steuerrechts andere Rechtsgebiete zwangsläufig mit berührt. Der steuerliche Berater muß die bürgerlich-rechtlichen, handelsrechtlichen und gesellschaftsrechtlichen Vorschriften nicht nur kennen, sondern seine Beratung auf diese Bestimmungen ausdehnen, wenn er sachverständigen Rat erteilen will. Geht es beispielsweise darum, die steuerlich günstigste Rechtsform für ein Unternehmen zu finden, so müssen zuvor die steuerlich relevanten Begriffe des Zivilrechts erläutert werden. Würde der Berater die zivilrechtlichen Aspekte unberücksichtigt lassen, so würde er leichtfertig handeln und sich dem Vorwurf einer Berufspflichtverletzung aussetzen.

Der Berater wird sich also kaum einer unerlaubten Rechtsberatung strafbar machen, wenn er die rechtliche Beratung

1) Reichsgesetzblatt 1935, Teil I, S. 1478.

2) Vgl. Hübschmann-Hepp-Spitaler, Kommentar zur Reichs-abgabenordnung, a.a.O., zu § 107, S. 13.

auf das Maß beschränkt, das zur sachgerechten Bearbeitung der vom Auftraggeber übertragenen Steuerangelegenheit notwendig ist. Die rechtsberatende Tätigkeit stellt sich somit als eine mit der Haupttätigkeit (Steuerberatung) untrennbar verbundene Nebentätigkeit dar¹⁾. Würde diese Tätigkeit dem Berater untersagt sein, so könnte er seine Berufsaufgaben nicht in vollem Umfang erfüllen.

b) Das Verhältnis zur Wirtschaftsberatung

Der Begriff Wirtschaftsberatung umfaßt dem Wortsinne nach sowohl die betriebswirtschaftliche als auch die volkswirtschaftliche Beratung. Für den steuerlichen Berater ergeben sich nähere Berührungspunkte meist nur mit dem betriebswirtschaftlichen Bereich der Wirtschaftsberatung, und hier liegt auch das Schwergewicht der Beratungstätigkeit der Steuerberater auf wirtschaftlichem Gebiet. Dabei können die Bereiche der Organisation und des Finanzwesens als die wichtigsten angesehen werden, auf die sich die Aktivität des steuerlichen Beraters konzentrieren wird. Diese beiden betrieblichen Sektoren werden bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen am stärksten berührt, so daß hier ein enger sachlicher Zusammenhang zwischen Steuerberatung und Finanz- und Organisationsberatung gegeben ist.

Ansatzpunkte für die Besteuerung der Betriebe bilden im wesentlichen die feststellbaren Bestände an Geld- und Sachwerten sowie deren Veränderungen. Diese werden rechnerisch in der Buchhaltung festgehalten, und damit wird deutlich, welche entscheidende Bedeutung die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung für die Besteuerung hat²⁾.

1) Vgl. Maassen, K., Das Recht der Steuerberatung, 2. Aufl., a.a.O., S. 8.

2) Vgl. Weilbach, Erich A., Stellung und Berufsbild des Steuerberaters in der modernen Industriegesellschaft, in: Der Steuerberater, 17. Jhg., Heidelberg 1966, S. 49 und Hörstmann, Franz, Der Steuerberater, in: Der Steuerberater, 16. Jhg., Heidelberg 1965, S. 68 ff.

Die Organisation des Rechnungswesens wird somit bei der Erfassung der steuerlichen Tatbestände unmittelbar berührt und daher vom steuerlichen Berater vielfach mitgestaltet.

Ebenso eng ist die Finanzberatung mit der Steuerberatung verknüpft. Wenn es beispielsweise darum geht, einem Unternehmen eine andere Rechtsform zu geben oder ein Unternehmen in mehrere Einzelunternehmen aufzuteilen, so sind dafür steuerliche und finanztechnische Überlegungen anzustellen. Durch geschickte steuerliche Beratung können erhebliche Steuerbeträge erspart oder zumindest aufgeschoben werden, so daß dem Betrieb erhöhte liquide Mittel zur Verfügung stehen. Hier wird deutlich, daß Steuerberatung und Finanzberatung eng zusammenhängen und aufeinander aufbauen¹⁾.

3. Die Prüfungs- und Treuhandfunktion des Beraters

Eng verbunden mit der beratenden Tätigkeit ist die Prüfungs- und Treuhandfunktion. Die beratende Tätigkeit ist überwiegend in die Zukunft gerichtet. Ihr geht es darum, bei der Gestaltung von Sachverhalten und der Lösung von anstehenden Problemen mitzuhelfen. Die Prüfungsfunktion ist vergangenheitsbezogen, d.h. bereits abgeschlossene Tatbestände sind unter bestimmten Gesichtspunkten zu beurteilen.

Die enge Verknüpfung der Beratung mit der Prüfung ergibt sich daraus, daß in den meisten Fällen die Kenntnis der abgelaufenen Vorgänge eine unabdingbare Voraussetzung für eine sachgerechte Raterteilung ist. Eine entsprechende Prüfung ist vielfach erst die Basis,

1) Vgl. Dahl, Edgar, Die Unternehmensberatung, Kölner Beiträge zur Sozialforschung und angewandten Soziologie, Herausgeber René König und Erwin K. Scheuch, Band 4, Meisenheim am Glan 1967, S. 91.

auf die der Berater mit seinen Empfehlungen aufbauen kann.

Für den steuerlichen Berater ergibt sich die Prüfungsfunktion auch klar aus der Berufspflicht der gewissenhaften Berufsausübung. Der Berater hat bei der Erteilung von Ratschlägen und bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen alle ihm zugänglichen Unterlagen sorgfältig zu prüfen. Ein Verstoß gegen diese Sorgfaltspflicht kann zivilrechtliche Schadenersatzansprüche auslösen und für ihn strafrechtliche Folgen haben.

Treuhandfunktionen werden im allgemeinen von Steuerberatern nur in geringem Umfang ausgeübt. Nach Ertel¹⁾ ist Treuhänder, "wer eine fremde Sache oder ein fremdes Recht derart übereignet erhält, daß er über den übereigneten Gegenstand wie der Übereigner verfügen bzw. das übertragene Recht in demselben Umfange wie der Berechtigte ausüben kann, und zwar in eigenem Namen, nicht aber zu eigenem Nutzen".

Diese Definition ist sehr stark vom Recht her geprägt. Im allgemeinen Sprachgebrauch wird der Begriff der Treuhandtätigkeit weiter gefaßt. Es werden darunter auch Sicherungsübereignung, Sanierungen, Konkursverwaltungen, Schiedsrichtertätigkeit, Erstattung von Gutachten, Gründungen und Umwandlungen von Unternehmen verstanden. Unter Zugrundelegung dieser weitgefaßten Definition würde die Treuhandtätigkeit für den Berater allerdings eine größere Rolle spielen, ohne jedoch entscheidendes Gewicht zu haben. Treuhandfunktionen werden in Deutschland in erster Linie von den Wirtschaftsprüfern, Rechtsanwälten und Notaren wahrgenommen.

1) Ertel, Hermann Anatol, Treuhandbuch, Berlin 1957, S. 14.

4. Die Funktionen der Berater im Interesse der Steuerpflichtigen und des Staates

An der berufsmäßigen Steuerberatung sind nicht nur die Steuerpflichtigen, die durch ein Auftragsverhältnis mit den Beratern verbunden sind, interessiert, sondern auch der Staat. Daher bietet es sich an, die Funktionen der Steuerberatung nach dem subjektiven Aspekt der Interessen des Steuerzahlers und dem objektiven Gesichtspunkt des staatlichen Interesses zu unterscheiden. Dieser Einteilung der Funktionen ist der Vorzug zu geben vor der Unterscheidung nach den konkreten Tätigkeiten des Beraters, so wie sie zum Beispiel der Gesetzgeber im Steuerberatungsgesetz vorgenommen hat. Denn die Aufzählung der mannigfaltigen Teilgebiete, auf die sich die Steuerberatung bezieht, gibt noch keinen Aufschluß darüber, warum Steuerpflichtige zur Bearbeitung ihrer steuerlichen Probleme Berater heranziehen und warum der Staat auf die Ausgestaltung des Berufsstands Einfluß nimmt. Die Tatsache, daß der Berater Buchhaltungsarbeiten erledigt, Steuererklärungen ausfüllt und sich mit Bilanzproblemen befaßt, charakterisiert noch nicht seine wesentlichen Funktionen.

a) Die Funktionen im Interesse des Steuerpflichtigen

aa) Entlastung des Pflichtigen von Arbeit und Verantwortung

Der Berater kann vom Steuerpflichtigen Arbeiten verschiedenster Art, die aus steuerlichen Gründen erfüllt werden müssen, übernehmen und in dessen Interesse ausführen. Hier sind insbesondere die vielfältigen Aufzeichnungs- und Buchführungspflichten zu nennen, die, wenn sie schon nicht nach handelsrechtlichen Vorschriften bestehen, im Interesse der Besteuerung nach steuerrechtlichen Bestimmungen erfüllt werden müssen. So sieht

beispielsweise die ~~Reichs~~abgabenordnung¹⁾ vor, daß alle Unternehmer, die nach den bei der letzten Veranlagung getroffenen Feststellungen entweder einen Gesamtumsatz von mehr als DM 250.000,-- oder Betriebsvermögen von mehr als DM 50.000,-- oder land- und forstwirtschaftliches Vermögen von mehr als DM 100.000,-- oder Gewinn aus Gewerbebetrieb von mehr als DM 12.000,-- gehabt haben, zur Führung von Büchern oder Aufzeichnungen verpflichtet sind. Unternehmer im Sinne des Gesetzes sind Land- und Forstwirte, Gewerbetreibende und Angehörige der freien Berufe. Der Kreis der nicht-buchführungs-pflichtigen Personen ist danach relativ eng gezogen.

Kleinere Gewerbebetriebe und Angehörige der freien Berufe, die ordnungsmäßige Bücher führen müssen, aber nur mangelhafte Buchführungskenntnisse haben und für die sich die Beschäftigung eines Buchhalters nicht lohnt, lassen diese Pflichten dann auch vorwiegend von Steuerberatern erfüllen.

Darüber hinaus wird der Berater die Steuererklärung vorbereiten und abgeben und die damit verbundenen Auskunfts- und Nachweispflichten wahrnehmen, weil den meisten Steuerpflichtigen die hierfür erforderlichen Kenntnisse fehlen.

Indem sich der Berater verpflichtet, die steuerlichen Angelegenheiten seines Auftraggebers zu besorgen, übernimmt er auch die Verantwortung dafür, daß seine Arbeiten mit der im Verkehr erforderlichen Sorgfalt erledigt werden und seine Ratschläge sachlich zutreffend sind. Sollte der Berater bei der Erfüllung seines Auftrages gegen die erforderlichen Sorgfaltspflichten verstoßen, so wird er für den Schaden aus der schuldhaft unrichtigen Beratung zivilrechtlich einstehen müssen.

1) Vgl. § 161 des Gesetzes in der geltenden Fassung.
(Letztmalig geändert am 25.6.1969).

Die Übernahme der Verantwortung für die steuerlichen Angelegenheiten durch den Berater bedeutet für den Steuerpflichtigen, daß er sich in erhöhtem Maße seinen eigentlichen beruflichen Aufgaben widmen kann. Je weniger die berufliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen mit den aus steuerlichen Gründen zu erfüllenden Aufgaben zu tun hat, um so willkommener muß es für ihn sein, sich von der Verantwortung durch Beauftragung eines Beraters entbinden zu können. Einem Architekten, Arzt oder Künstler wird die Erfüllung der steuerlichen Pflichten wesentlich schwerer fallen als zum Beispiel einem Kaufmann, der auf Grund seiner Ausbildung über Buchhaltungskenntnisse verfügt.

bb) Mithilfe bei Milderung der Steuerlast

Wichtiger noch als die Entlastungsfunktion des Beraters ist seine Mithilfe bei der Suche nach Mitteln und Wegen, die Steuerlasten seines Mandanten zu vermindern. Die Steuergesetze bieten hier viele Möglichkeiten an Steuerbegünstigungen; diese sind aber ohne einen steuerlichen Berater kaum in vollem Umfang aufzuspüren.

Dazu zählen die vom Gesetzgeber zugelassenen steuerbegünstigten Einkommensverwendungsmöglichkeiten wie Bausparen, Lebensversicherung, Sonderabschreibungen oder Spenden, die für die große Mehrheit der Steuerpflichtigen in Betracht kommen. Daneben sind die Steuereinsparungen zu nennen, die sich aus der Verwendung spezieller Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des Zivilrechts ergeben und die deshalb größere Bedeutung für die Unternehmungen und die Bezieher höherer Einkommen haben.

Zur Verdeutlichung sei der Fall einer Grundstücksveräußerung erwähnt. Gehört das Grundstück zum Privatvermögen, so stellt sich die Frage nach der Einkommensteuer und Grunderwerbsteuer. War das Grundstück dem betrieb-

lichen Vermögen zuzurechnen, so können Probleme der Körperschaftsteuer und möglicherweise der Gewerbesteuer und Umsatzsteuer noch hinzutreten. Auch taucht die Frage nach dem anzuwendenden Steuertarif auf. Ähnlich schwierige Probleme wirft die Errichtung eines Testaments mit den verschiedenartigen Anordnungen auf, die für die Erbschaftsteuerbelastung von großer Bedeutung sind. Auch haben auf dem weiten Gebiet des Bilanzsteuerrechts die einzelnen Maßnahmen im Rahmen der Bilanzierung in steuerlicher Hinsicht oft eine andere Wirkung als bei rein kaufmännischer Betrachtung. Das für die Bilanzierenden geltende sogenannte Gestaltungsprivileg, das Gewinnmanipulationen auf Grund von unterschiedlichen Bewertungsansätzen und Periodenabgrenzungen zuläßt, kann zu beachtlichen Steuereinsparungen führen.

So kann man sagen, daß fast jede wichtigere wirtschaftliche Maßnahme eine vorherige steuerliche Überlegung erfordert, wenn Fehlentscheidungen vermieden werden sollen. Da der Pflichtige mit der Lösung dieser Fragen überfordert wäre, bedarf er dazu in vielen Fällen eines Beraters.

cc) Vermittlung zwischen Pflichtigen und Finanzverwaltung

Die Vermittlungsfunktion des Beraters wird einmal dann bedeutsam, wenn die Erledigung eines Anliegens auf formellem Wege zu umständlich und auch zu zeitraubend wäre. Um aber den Instanzenzug umgehen und die richtigen Stellen und zuständigen Personen in einem großen Verwaltungsapparat sofort finden zu können, ist Voraussetzung, daß man die richtigen Stellen kennt und Kontakte zu ihnen hat. Der Berater, der in der Regel in enger Beziehung zur Finanzverwaltung steht, wird mit einem Telefongespräch oder mit einem persönlichen Besuch in kurzer Zeit das erreichen, wozu bei Einhaltung des normalen Weges

umfangreiche Korrespondenz nötig gewesen wäre¹⁾.

Als Beispiel hierfür sei nur eine einfache Zollauskunft erwähnt. Der Berater, der die zuständigen Sachbearbeiter persönlich kennt, wird innerhalb kürzester Frist eine verbindliche Zusage über die Tarifierung erhalten. Sollten sich hier irgendwelche Änderungen in der zollrechtlichen Einstufung anbahnen, so wird der Berater ebenfalls - auf Grund seiner persönlichen Kontakte - frühzeitig davon erfahren. Die Einhaltung des formellen Weges wäre dagegen zeitraubender und weniger erfolgversprechend. So können die informellen Kontakte des Beraters für den Steuerpflichtigen von großer Bedeutung sein.

Aber noch in einem anderen Sinne kann der Berater vermittelnd tätig sein. Bei den sich zwischen dem Steuerpflichtigen und der Finanzbehörde ergebenden Konflikten ist der Berater geeignet, eine Lösung herbeizuführen. Diese Mittlerrolle wird er um so besser wahrnehmen können, je mehr Vertrauen er genießt. Durch den Berater wird sich eine Partei eher von der Notwendigkeit einer Kompromißbereitschaft überzeugen lassen als von der gegnerischen Partei²⁾.

dd) Abschirmung und Schutz des Pflichtigen gegenüber der Finanzverwaltung

Die Abschirmungs- und Schutzfunktionen des Beraters kommen dann zum Ausdruck, wenn es gilt, den Steuerpflichtigen vor willkürlichen Übergriffen des Staates zu bewahren. Die Abschirmungsfunktion ist aber nicht nur auf die

1) Vgl. Dahl, E., Die Unternehmensberatung, a.a.O., S. 46 f.

2) Vgl. Corterier, Fritz, Die Vertrauensstellung des vereidigten Buchprüfers als Mittler zwischen Wirtschaft und Staat, in: Der Wirtschaftstreuhänder, 6. Jhg., Stuttgart 1957, S. 46.

Fälle beschränkt, in denen dem Pflichtigen ungerechtfertigte Nachteile seitens des Staates drohen, sondern auch dann, wenn der Pflichtige grundsätzlich den unmittelbaren Kontakt zu den Behörden vermeiden will. Viele Steuerpflichtige haben ungern direkten Umgang mit dem Finanzamt; sie sehen es lieber, wenn ein fachkundiger Berater zwischengeschaltet ist. Der rechtliche Weg zur Erreichung dieses Ziels ist die Ernennung des Beraters zum Vertreter des Steuerpflichtigen. Nach den gesetzlichen Vorschriften kommt eine Vertretung nur in Betracht, wenn der Steuerpflichtige seine steuerlichen Pflichten nicht erfüllen kann. Angesichts der Kompliziertheit der heutigen Steuergesetzgebung werden aber Vertretungen durch steuerliche Berater in jedem Fall als zulässig angesehen.

b) Die Leistungen im Staatsinteresse

aa) Verbreitung der Gesetzeskenntnis

Indem der Berater die im vorhergehenden Abschnitt behandelten Funktionen erfüllt, dient er zugleich dem Staat bei der Durchsetzung seines Steueranspruchs.

Dazu gehört zunächst die Verbreitung der Kenntnis der Steuergesetze, die ohne die Tätigkeit der Berater kaum möglich wäre. Solange die Steuern - wie zum Beispiel vor dem Ersten Weltkrieg in Deutschland - noch eine geringe Höhe hatten, war es nicht erforderlich, daß die Steuergesetze dem breiten Publikum bekannt waren. Selbst die Rechtsanwälte und Bücherrevisoren waren mit den steuerlichen Vorschriften nur mangelhaft vertraut. Mit wachsender Steuerlast, die zur Folge hatte, daß fast jede wirtschaftliche Maßnahme weittragende steuerliche Konsequenzen auslöste, ergab sich die Notwendigkeit, die Staatsbürger mit den Steuergesetzen vertraut zu machen. Die erste Voraussetzung für die Verwirklichung

der Steuergesetze ist die Kenntnis der Gesetze selbst.

Dies bedeutet allerdings nicht, daß jeder Staatsbürger die Einzelheiten der Gesetze kennen müßte, sondern erforderlich ist nur eine allgemeine Kenntnis der wichtigsten Steuerarten und -einrichtungen sowie der Bestimmungen, die gerade für den Einzelnen von besonderer Bedeutung sind. Wünschenswert wäre, daß die Steuerpflichtigen zu der Auffassung gelangen, Kenntnis und Handhabung der Steuergesetze sei nicht einem begrenzten Kreis von Experten vorbehalten, sondern stelle für sich genommen einen wesentlichen Faktor des allgemeinen Rechts- und Wirtschaftslebens dar.

bb) Mitwirkung bei Durchführung der Gesetze

Dabei ist zunächst an die zahlreichen Anforderungen des Steuerrechts an die Buchführung zu denken. Fast täglich treten hier Fragen auf, die unter steuerlichen Gesichtspunkten beurteilt und entschieden werden müssen. Sodann schließt sich die Abgabe der Steuererklärungen an, die mit Erledigung zahlreicher Rückfragen und der Beschaffung von Unterlagen und Beweismitteln verbunden ist. Ohne Steuerberatung würde sich die Arbeit der Finanzämter vervielfachen. Dies liegt einmal daran, daß die Finanzbehörden die auf sie zukommende Mehrarbeit vom Umfang her nicht bewältigen könnten, zum anderen, daß die Verhandlungen mit einem im Steuerrecht nicht hinreichend informierten, in eigener Sache auch wohl kaum objektiven Steuerpflichtigen außerordentlich erschwert wären.

Schon das Ausfüllen von Formularen bedeutet für viele Steuerpflichtige ein großes Hindernis. Es treten Mißverständnisse der verschiedensten Art auf, die einem Fachkundigen nicht unterlaufen würden, und es gibt nicht

selten Situationen, denen der Pflichtige völlig hilflos gegenübersteht. Selbst wenn es darum geht, einen Lohnsteuerjahresausgleich mit der Geltendmachung bestimmter Werbungskosten und Sonderausgaben durchzuführen, muß in vielen Fällen ein Berater hinzugezogen werden. Wie empirische Untersuchungen gezeigt haben, beherrscht nur ein kleiner Teil der Bevölkerung in ausreichendem Maße die täglichen schriftlichen Dispositionen, wie Ausfüllen von Formularen, Banküberweisungen und Scheckzahlungen¹⁾.

cc) Beeinflussung der Steuermoral

In engem Zusammenhang mit den beiden obengenannten Funktionen der Steuerberatung steht ein wichtiges psychologisches Moment, das in der Achtung vor den Steuergesetzen als Grundlage der Steuermoral zu erblicken ist.

Hierauf Einfluß zu nehmen, scheint der Berater als Vertrauensmann des Steuerpflichtigen besonders geeignet zu sein. Mit dem Pflichtigen verbindet den Berater in der Regel ein enges Vertrauensverhältnis, das auf einer gemeinsamen, gleichgerichteten Interessenlage beruht. Es unterscheidet sich wesentlich von dem zwischen Pflichtigen und Steuerbeamten herrschenden Vertrauen, das eine objektive und faire Behandlung durch die Finanzbehörde zum Inhalt hat.

Dieses unterschiedlich geartete Vertrauensverhältnis bewirkt, daß die vom Berater ausgesprochenen Ermahnungen an den Steuerzahler, seinen steuerlichen Pflichten nachzukommen, nicht den Charakter einer Belehrung oder Bevormundung haben, wie es bei einer Anforderung oder einem Bescheid der Finanzbehörde der Fall sein könnte. Aus diesem Grunde vermutet Lion, daß die Tätigkeit der Berater

1) Vgl. Schmolders, Günter, Die bargeldlose Lohnzahlung, in: Zeitschrift für das gesamte Kreditwesen 1962, Heft 3, S. 195 ff.

für die Förderung der Steuermoral von großer Bedeutung sei¹⁾. "Denn aus dem Munde des Beraters gewinnen diese Überlegungen ein ganz anderes Gesicht, als wenn der Steuerzahler sie in einem Einspruchs- oder Strafbescheid liest, wo es nun einmal für ihn immer nach Lehrer oder Polizei schmeckt Auf dem Gebiet der Steuermoral kann die Bedeutung der Steuerberatung nicht hoch genug angeschlagen werden"²⁾.

Dieser These kann aber nicht uneingeschränkt zugestimmt werden. Zu berücksichtigen ist die besondere Interessenslage des Beraters, die dadurch gekennzeichnet ist, daß er einmal als Beauftragter des Steuerpflichtigen dessen Interessen zu vertreten hat und zum anderen kraft gesetzlicher Bestimmungen staatliche Belange wahrnehmen soll. Dazu kommt noch sein Eigeninteresse, das darin besteht, durch seine berufliche Betätigung ein ausreichendes Einkommen zu erzielen. Bei dieser Interessenkonstellation sind Konflikte nicht zu vermeiden. Die sich hieraus ergebenden Spannungen lassen ein differenzierteres Verhältnis des Beraters zur Steuermoral erwarten. Der Optimismus von Lion scheint unter diesen Gesichtspunkten nicht ganz berechtigt.

Der Begriff Steuermoral taucht in der finanzwissenschaftlichen Diskussion auf, wenn es darum geht, die Bedingungen für die Durchsetzbarkeit einer Besteuerungsidee zu untersuchen. Die Frage nach den Möglichkeiten und Grenzen der Einwirkungen des Beraters auf die Steuermoral ist daher finanzwissenschaftlich von großem Interesse.

1) Lion, Max, Die Steuerberatung, ihre Bedeutung, ihre Aufgaben und ihr Strafrecht, in: Steuerstrafrecht und Steuerstraßverfahren nach der AO, Mannheim-Berlin-Leipzig 1931, S. 52 f.

2) Lion, Max, Die Steuerberatung ..., a.a.O., S. 52.

C. Die Möglichkeiten und Grenzen der Einflußnahme des Beraters auf Steuermoral und Besteuerungsmoral

I. Das Verhältnis des Beraters zum Steuerpflichtigen

1. Die Einstellung der Steuerpflichtigen zur Besteuerung

a) Die Begriffe Steuermentalität und Steuermoral

Um die Einstellung der Bevölkerung zur Besteuerung zu umschreiben, die für den Erfolg oder Mißerfolg der Durchsetzbarkeit einer Besteuerungsidee mit entscheidend ist, soll an die von Schmölders verwendeten Begriffe der Steuermentalität und Steuermoral angeknüpft werden.

Unter Moral versteht er die "innere Bejahung herrschender Sitten- und Rechtsnormen, die der besseren Erfüllung der dem einzelnen durch seine Eingliederung in eine Gemeinschaft auferlegten Pflichten zugute kommt"¹⁾. Steuermentalität bezeichnet dann die allgemeine Einstellung (Attitüde) der Bürger zur Besteuerung als solcher und den ihnen durch sie auferlegten besonderen Pflichten²⁾. Die Steuermentalität weist von Volk zu Volk charakteristische Unterschiede auf und ist geschichtlichen Wandlungen unterworfen. Aus der Steuermentalität erwächst die Steuermoral, die, um einen "operationalen" Begriff zu erhalten, als die Einstellung zum Steuerdelikt und zur Steuerstrafe definiert wird³⁾. Der Grad der Verurteilung des Steuerdelikts und der Grad der Bejahung der Steuerstrafe werden so als Indikatoren der Steuermoral angesehen.

1) Schmölders, G., Allgemeine Steuerlehre, 4. Aufl., Berlin 1965, S. 99.

2) Vgl. Schmölders, G., Allgemeine Steuerlehre, a.a.O., S. 99.

3) Schmölders, G., Finanz- und Steuerpsychologie, erweiterte Auflage von: Das Irrationale in der öffentlichen Finanzwirtschaft, Hamburg 1970, S. 53 f.

Diese Definition erleichtert die Erfassung und den konkreten Vergleich der Steuermoral in zeitlicher und örtlicher Hinsicht.

b) Die Bestimmungsgründe für die Steuermoral

Die Steuermoral hängt von der Steuermentalität und diese bis zu einem gewissen Grade von der Einstellung der Bürger zum Staat ab. Wie empirische Untersuchungen ergeben haben, korreliert die Forderung nach Bestrafung der "Steuersünder" eng mit der Einstellung der Befragten zum Staat¹⁾. Differenzierungen nach einzelnen Berufsgruppen haben allerdings ergeben, daß der Zusammenhang zwischen staatsbürgerlichem Bewußtsein und Steuermoral zwar erkennbar, aber doch von unterschiedlicher Stärke ist. Die von Schmölders veröffentlichten Ergebnisse finanzpsychologischer Umfragen zeigen beispielsweise, daß in den Kreisen der Selbständigen trotz relativ stark ausgeprägten Staatsbewußtseins die schlechteste Steuermoral herrscht²⁾.

Neben der Einstellung zum Staat kann die jeweilige Staatsverfassung die Steuermoral beeinflussen³⁾. Der Unwille der Bevölkerung über eine ihr nicht oder nicht mehr zusagende Verfassung wird wahrscheinlich die Steuermoral sinken lassen. Dieselbe Wirkung kann eine Finanzverwaltung haben, die nicht imstande ist, die schwierigen Aufgaben der Veranlagung und Erhebung der Steuern zu bewältigen. Häufige Änderungen der steuerrechtlichen Vor-

1) Vgl. Schmölders, Günter, Staatsbürgerliche Gesinnung und Steuermoral, in: Finanzwissenschaft und Finanzpolitik, Festschrift für E. Schoettle, hrsg. von Schäfer, F., Tübingen 1964, S. 297.

2) Vgl. Schmölders, Günter, Finanz- und Steuerpsychologie, a.a.O., S. 21 und S. 86.

3) Vgl. Jostock, P., Über den Umfang des der Besteuerung entgehenden Einkommens, in: Weltwirtschaftliches Archiv, Bd. 57, 1943, S. 31.

schriften können ebenfalls einen ungünstigen Einfluß auf die Steuermoral ausüben.

Auch die Struktur des Steuersystems ist für die Steuerwilligkeit von Bedeutung. Hier sei das Verhältnis der indirekten zu den direkten Steuern erwähnt und im Hinblick auf die Steuermoral an Tenzel erinnert, der die "sanftmütige Aczise" gegen die "gewaltsame Contribution" verteidigte¹⁾. Allerdings kann nicht behauptet werden, daß die Betonung der direkten Steuern und die damit verbundene höhere "Merklichkeit" der Besteuerung die Steuermoral in jedem Fall sinken lasse. In einem Staat mit aufgeklärten und staatsbejahenden Bürgern wäre auch das Gegenteil vorstellbar.

Von noch größerem Einfluß auf die Steuermoral als das Steuersystem wird aber die steuerliche Gesamtlast und ihre Verteilung anzusehen sein²⁾. Bei Bemessung ihrer Höhe kommt es auch darauf an, ob der Verwendungszweck der Steuergelder von den Pflichtigen bejaht wird oder nicht. Vor allem aber ist das Gefühl der Steuerzahler, "gerecht" oder "ungerecht" besteuert zu werden, von Bedeutung für die Steuerwilligkeit und damit für die Steuermoral³⁾. Dieser Zusammenhang wird besonders von Schmölders betont. Die von ihm veranlaßten empirischen Erhebungen ergaben eine deutliche Korrelation zwischen der Höhe des subjektiven "Belastungsgefühls", das als Ausdruck des persönlichen Gerechtigkeitsempfindens über die Steuerlastverteilung angesehen wird, und der Steuer-

1) Vgl. Mann, Fritz-Karl, Steuerpolitische Ideale, Jena 1937, S. 60.

2) Vgl. Jostock, P., Über den Umfang ..., a.a.O., S. 34.

3) Vgl. Popitz, Johannes, Der wirtschaftende Mensch als Steuerzahler, Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht, Berlin 1930, S. 33.

moral¹⁾). Berufsgruppen, die sich steuerlich hoch belastet fühlten, waren meist auch diejenigen, bei denen eine besonders laxe Steuermoral anzutreffen war.

Die aufgezählten Bestimmungsgründe für die Steuermoral sind nicht vollständig, und die wechselseitigen Abhängigkeiten der Faktoren wurden nur angedeutet. Hier kam es nur darauf an, die wichtigsten Einflußgrößen zu erwähnen, um den Begriff Steuermoral zu verdeutlichen.

c) Die verschiedenen Erscheinungsformen der Steuermoral

Die von Strümpel ausgewerteten Ergebnisse internationaler Vergleiche der Reaktionen der Bevölkerung auf die Besteuerung haben verschiedene Erscheinungsformen der Steuermoral erkennen lassen. Dabei hat sich ein Verlaufschema herausgebildet, das durch drei aufeinanderfolgende Stufen einer sinkenden Steuermoral gekennzeichnet werden kann²⁾. Dieses Schema resultiert aus den Ergebnissen von Untersuchungen in der Schweiz, England und Deutschland. Kurz zusammengefaßt ergab sich folgendes:

Die erste Stufe auf dem Wege abnehmender Steuermoral ist dadurch charakterisiert, daß Zweifel an der Gerechtigkeit der Steuerlastverteilung wach werden, die aber noch

1) Schmolders, G., Finanz- und Steuerpsychologie, a.a.O., S. 87 ff. "Gerechtigkeit" meint in diesem Zusammenhang nur das subjektive Urteil des Steuerzahlers über die Steuerlastverteilung, ohne danach zu fragen, welche Gründe im einzelnen zu diesem Urteil geführt haben. Entscheidend für die hier untersuchten Kausalzusammenhänge ist lediglich das Empfinden des Steuerzahlers, im Vergleich zu seinen Mitbürgern zu hoch, angemessen oder zu niedrig belastet zu sein. Eine Aussage über den Inhalt des Begriffs "Gerechtigkeit" erübrigt sich demnach im Rahmen dieser Analyse.

2) Vgl. Strümpel, Burkhard, Steuersystem und wirtschaftliche Entwicklung, Tübingen 1968, S. 105 ff. und derselbe, Der Schweizer als Steuerzahler, in: Finanzarchiv, N.F., Bd. 24, 1965, S. 257.

keine Verschlechterung der Steuermoral zur Folge haben. Die geltenden Rechtsnormen werden noch in ausreichendem Maße beachtet, so daß solche Zweifel nicht zum Durchbruch kommen. Das Steuerdelikt und der Steuersünder werden moralisch verurteilt, und die Kritik richtet sich in erster Linie gegen die Nutznießer des als ungerecht empfundenen Steuersystems und nicht gegen den Staat. Steuerhinterziehungen werden bei diesem Stand der Steuermoral auf einzelne Fälle beschränkt bleiben, weil die sozialen Normen¹⁾ das notwendige Zusammenspiel oder die Mitwisserschaft mehrerer Personen bei Steuerhinterziehungen größeren Umfanges noch nicht zulassen²⁾.

Die zweite Stufe auf dem Wege der abnehmenden Bindung an die Steuerpflicht ist durch eine ablehnende Haltung gegen den Steuerstaat gekennzeichnet. Das Interesse an der eigenmächtigen Korrektur des durch das bestehende Steuersystem vermeintlich erlittenen Unrechts wird stärker als die Verpflichtung auf ethische Normen. Diese Zuflucht zur Selbsthilfe führt dazu, daß dieser Verhaltensweise auch bei anderen Verständnis entgegen gebracht wird, denn jemand kann nicht gut etwas verurteilen, was er selbst tut oder wenigstens gern tun würde.

In dieser Situation lassen die sozialen Normen bereits die Hilfestellung bei der Steuerhinterziehung anderer zu. Terstegen schreibt dazu, "daß eine solche Komplizen-

-
- 1) Der Begriff "soziale Normen" wird hier als Gegensatz zu den vom Staat gesetzten "Rechtsnormen" gebraucht. Die sozialen Normen umfassen die von der Mehrheit der Bevölkerung anerkannten und beachteten Regeln und Vorschriften, die von den geltenden Rechtsnormen durchaus abweichen können.
 - 2) Vgl. Strümpel, B., Steuersystem und wirtschaftliche Entwicklung, a.a.O., S. 61, auch Terstegen, W.O.W., Das Steuerstrafrecht in soziologischer Sicht, in: Steuerberaterjahrbuch 1953/54, Köln 1954, S. 21 f. und Schmolders, G., Der Staatsbürger als Steuerzahler, in: Finanzarchiv, N.F., Bd. 27, 1968, S. 136.

schaft durchaus nicht immer ausdrücklich vereinbart zu werden braucht, sondern oft als anscheinend selbstverständlich vorausgesetzt wird und sich stillschweigend bildet"¹⁾. Diese Einstellung kann schwerwiegende Folgen für das soziale Leben haben, indem sie das Rechtsgefühl beeinträchtigt. Noch scheuen die Steuerpflichtigen davor zurück, sich mit dem Steuersünder zu identifizieren. Die Notwendigkeit des Steuerstrafrechts wird anerkannt und dem Staat das Recht auf Erhebung seiner notwendigen Einnahmen noch zugebilligt.

Das dritte Stadium des Verfalls der Steuermoral ist durch eine weitgehende Distanzierung vom Interesse des Staates charakterisiert. Die Gleichgültigkeit gegenüber dem Steuerstaat geht soweit, daß ihm sogar ein Mindestmaß an verwaltungsmäßigen Zwangsmaßnahmen nicht zuerkannt wird. Das extrem ausgebildete Eigeninteresse wird den Interessen des Staates fast ausschließlich übergeordnet. Die unterste Stufe der Steuermoral ist wohl dann erreicht, wenn Steuerhinterziehungen mit Billigung und Mitwisserschaft der Finanzverwaltung und der Angehörigen der steuerberatenden Berufe vorgenommen werden.

Dieses von Strümpel entwickelte Verlaufsschema wird kaum Allgemeingültigkeit beanspruchen können, da, wie er selbst zugibt, dessen empirischer Gehalt noch durch weitere Untersuchungen bestätigt werden muß²⁾. Die Beschreibung der verschiedenen Typen der Steuermoral läßt aber erkennen, daß sich die einzelnen Kriterien der Steuermoral zwar wechselseitig beeinflussen, sich jedoch nicht im Gleichmaß miteinander verändern. Weitergehende Aussagen über diese Zusammenhänge lassen sich in Anbetracht des begrenzten empirischen Materials nicht machen.

1) Terstegen, W.O.W., Das Steuerstrafrecht in soziologischer Sicht, a.a.O., S. 22.

2) Vgl. Strümpel, B., Der Schweizer als Steuerzahler, a.a.O., S. 256.

d) Der Steuerwiderstand

In den westlichen Industrieländern hat sich ein besonderes Erscheinungsbild der Steuermoral herausgebildet, das dadurch gekennzeichnet werden kann, daß die Steuermoral in der öffentlichen Meinung hinter der allgemeinen Moral rangiert¹⁾. Dies bedeutet, daß Verstöße gegen die Steuergesetze als nicht so gravierend angesehen werden wie die Verletzung sonstiger Pflichten. Diese Einstellung führt dazu, daß der Ruf angesehener Bürger nicht wesentlich darunter leidet, wenn sie Steuern hinterziehen²⁾.

Zur Begründung dieser besonderen "Steuermoral" wird in erster Linie auf den "Zwangsscharakter" der Steuergesetze verwiesen³⁾. Strümpel meint auch, daß in der Bemessung der Steuerlast, die heute nicht mehr nach einfachen Regeln, sondern nach komplizierten, sich fortlaufend ändernden Normen vorgenommen wird, ein weiterer Grund für diese Erscheinung zu sehen sei. Er behauptet, "daß eine traditionell gefestigte einfache Rechnungsformel weniger Zweifel an der Rechtmäßigkeit einer geforderten Steuerleistung aufkommen läßt als ein Gewirr von interpretationsbedürftigen Gesetzen und Verordnungen, die in einer nur für den Eingeweihten verständlichen Fachsprache abgefaßt sind"⁴⁾. Diese These mag teilweise zutreffen, den

1) Strümpel, Burkhard, Der Schweizer als Steuerzahler, a.a.O., S. 245.

2) Vgl. Schmolders, G., Finanz- und Steuerpsychologie, a.a.O., S. 78, und Terstegen, W.O.W., Das Steuerstrafrecht in soziologischer Sicht, a.a.O., S. 16.

3) Vgl. Strümpel, B., Steuersystem und wirtschaftliche Entwicklung, a.a.O., S. 59; auch Engelhardt, Günther, Verhaltenslenkende Wirkungen der Einkommensteuer, Finanzwissenschaftliche Forschungsarbeiten, N.F., Heft 38, hrsg. von G. Schmolders, Berlin 1968, S. 44 ff.

4) Strümpel, B., Steuersystem und wirtschaftliche Entwicklung, a.a.O., S. 59.

Beweis dafür bleibt Strümpel aber schuldig. Zu bedenken ist auch, daß die Tätigkeit der steuerberatenden Berufe dazu beitragen kann, aufkommende Steuerwiderstände gegen die Durchsetzung komplizierter Steuergesetze zu mildern. Es ist weiterhin denkbar, daß umgekehrt "einfache Berechnungsformeln" für die Steuererhebung Widerstände auslösen können, da individuelle Merkmale nicht ausreichend berücksichtigt werden.

Schmölders weist darauf hin, daß einseitige Steuerleistungen nicht wie andere einseitige Leistungen (zum Beispiel Spenden) zu einem Zuwachs an Popularität oder Sozialprestige führen und deshalb die Steuerwilligkeit beeinträchtigen¹⁾. Von einer möglichen Verbindung zwischen der Höhe der Steuerzahlung und dem sozialen Ansehen wäre nach seiner Ansicht eine versöhnlichere Haltung des Bürgers gegenüber seiner Leistungspflicht zu erwarten.

Aufschlußreich sind in diesem Zusammenhang die psychologischen Untersuchungen von Holtgrewe, der nachzuweisen versuchte, daß die Steuerwilligkeit nur wenig mit der moralischen Instanz der Persönlichkeit, dem Gewissen, zu tun habe. Die Aufforderung des Staates, der Steuerzahlungspflicht nachzukommen, richte sich an die Einsicht der "Ichperson". Demgegenüber sei aber der Steuerwiderstand in allen seinen Spielarten in der vitalen Primitivsphäre beheimatet, in der natürliche Triebe und Streben der Erfüllung der lediglich rational erlebten Steuerpflicht diametral entgegenwirkten²⁾. Der Steueranspruch

1) Vgl. Schmölders, G., Finanz- und Steuerpsychologie, a.a.O., S. 78.

2) Vgl. Holtgrewe, Karl-Georg, Der Steuerwiderstand, Finanzwissenschaftliche Forschungsarbeiten, N.F., Heft 5, Berlin 1954, S. 24 f. Dieser Auffassung ist aber ausdrücklich von Graumann, Carl-Friedrich und Fröhlich, Werner D., Ansätze zu einer psychologischen Analyse des sogenannten Steuerwiderstandes, in: Finanzarchiv, N.F., Bd. 17, 1956/57, S. 418 f., widersprochen worden. Sie beanstanden, daß Holtgrewe den zwar vorgegebenen, aber unbeschriebenen "Steuerwiderstand" auf

wird unter diesem Aspekt als "ein Angriff auf eine der mächtigsten Strebungen im Menschen überhaupt, sein Geltungs- und Machtstreben, angesehen"¹⁾.

Der daraus folgende Steuerwiderstand kann in verschiedenen Formen auftreten. Zunächst kann der Steuerpflichtige versuchen, den Tatbestand, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft, zu vermeiden. Ist diese Verhaltensweise dem Steuerpflichtigen nicht möglich, weil er den Tatbestand nicht umgehen kann oder dieser ihm soviel Nutzen einbringt, daß er auf dessen Verwirklichung nicht verzichten will, so kann er den Tatbestand verheimlichen²⁾.

Da die erstgenannte Reaktion nicht gegen strafrechtliche Bestimmungen verstößt, handelt es sich um legale Steuerausweichungen. Im Falle der zweiten Reaktionsweise liegt eine Verletzung der Steuergesetze mit strafrechtlichen Folgen vor. Bei der Verwirklichung dieser Form des Steuerwiderstandes kann der Respekt vor den geltenden Rechtsnormen ein psychologisches Hindernis sein.

Hinsichtlich der Voraussetzungen unterscheiden sich die beiden Arten des Steuerwiderstandes dadurch, daß die legale Steuerausweichung im Vergleich zumindest zu den einfachen Formen der Steuerhinterziehung umfangreiche Informationen, administrative Vorkehrungen und ausreichende

ein hypothetisches Zusammenspiel von Kräften der ebenfalls hypothetischen "Primitiv"- und "Ich-Person" reduziert habe. Dieser Ansatz müsse letztlich spekulativ bleiben, da die Aussichten auf eine empirische Überprüfbarkeit des Systems gering erscheinen.

- 1) Schmölders, G., Finanz- und Steuerpsychologie, a.a.O., S. 90 f.
- 2) Vgl. Schmölders, G., Finanz- und Steuerpsychologie, a.a.O., S. 91 f., auch Mann, Fritz Karl, Grundformen der Steuerabwehr, in: Jahrbuch für Nationalökonomie und Statistik, Bd. 120, 1923, S. 497 ff.

Aufzeichnungen erfordert¹⁾. Zur Steuerhinterziehung bedarf es im einfachsten Falle nur einer lückenhaften Aufzeichnung der betrieblichen Einnahmen. Hier genügt also das bloße Unterlassen, während für die legale Steuerausweichung oft Formulare auszufüllen, Verträge zu schließen und umfassende Aufzeichnungen notwendig sind.

Diese Unterscheidung der verschiedenen Formen des Steuerwiderstandes ergibt, daß die legale Steuerausweichung ein wichtiges Tätigkeitsfeld für den Berater ist. Die Neigung zur Steuerhinterziehung, deren Verwirklichung an relativ einfache technische Voraussetzungen geknüpft ist, wird - insbesondere bei allgemein schlechter Steuermoral - die Arbeit des Beraters nicht unerheblich erschweren.

e) Die Charakterisierung der Steuermoral in der Bundesrepublik

Für die Beschreibung der Steuermoral der Deutschen in der Bundesrepublik wird auf bereits vorliegende empirische Untersuchungen zurückgegriffen²⁾. Die Ergebnisse der Umfragen sollen kurz skizziert werden:

Nach der oben gegebenen Definition wird der jeweilige Stand der Steuermoral durch die Einstellung der Pflichtigen zum Steuerdelikt, zum Steuersünder und zur Steuer-

1) Vgl. Strümpel, B., Steuermoral und Steuerwiderstand der deutschen Selbständigen, Forschungsberichte des Landes Nordrhein-Westfalen, Nr. 1682, Köln und Opladen 1966, S. 64.

2) Vgl. Schmolders, G., Finanz- und Steuerpsychologie, a.a.O., S. 77 ff. und Strümpel, B., Steuermoral und Widerstand der deutschen Selbständigen, a.a.O., S. 32 ff. Im wesentlichen werden in den Arbeiten die 1958 und 1963 vom Kölner Finanzwissenschaftlichen Forschungsinstitut in Zusammenarbeit mit der Forschungsstelle für empirische Sozialökonomik und dem EMNID-Institut, Bielefeld, durchgeführten Befragungen zugrundegelegt.

strafe gekennzeichnet. Die Befragungen ergaben nun, daß in weiten Kreisen der Bevölkerung das Steuervergehen nicht als "Delikt" angesehen wird. Dies kommt insbesondere darin zum Ausdruck, daß rund 43 % der Befragten den Steuersünder als "raffinierten Geschäftsmann" eingestuft haben. Nur rund 25 % haben den Steuersünder als Betrüger bezeichnet und ihn damit offenkundig verurteilt. Die Einstellung zur Steuerstrafe wurde mit der Frage nach der Höchststrafe für ein Steuervergehen zu ermitteln versucht. Ein Drittel aller Befragten war der Meinung, daß für Steuervergehen als Höchststrafe Geldstrafen genügten, und nur knapp 15 % plädierten für Freiheitsstrafen.

Differenzierungen nach Berufsgruppen haben ergeben, daß die Steuermoral in den Kreisen der Selbständigen auffallend schlecht ist. Während bei den Unselbständigen - in Anlehnung an das oben entwickelte Verlaufsschema - ein Übergang zum Stadium verschärfter Kritik am Fiskus und der Duldung des Steuerdelikts und des Steuersünders zu erkennen ist, scheint der größte Teil der Selbständigen aber schon den nächsten Schritt zu vollziehen, der in der inneren Distanzierung vom Steuerstrafrecht besteht. Wie wenig ernst es diese Bevölkerungsgruppe mit ihren steuerlichen Pflichten nimmt, scheint die Beurteilung des Steuerhinterziehers zu beweisen: Während über die Hälfte der Selbständigen für Steuervergehen Geldstrafen oder Straffreiheit forderte, stimmte der überwiegende Teil der Unselbständigen für höhere Strafen, die auch Freiheitsstrafen umfaßten¹⁾.

Diese auffallend laxen Steuermoral der Selbständigen wird hauptsächlich mit dem Hinweis auf die höhere "Merklichkeit" des Steuersystems für diesen Personenkreis und den dadurch ausgelösten Widerstand gegen die Besteuerung er-

1) Vgl. Schmolders, G., Finanz- und Steuerpsychologie, a.a.O., S. 109.

klärt. Strümpel meint auch, daß Prestige und soziale Stellung in dieser Berufsgruppe in höherem Maße als in der übrigen Gesellschaft vom geschäftlichen Erfolg abhängig seien, der sich nach außen hin in konsumtiven und produktiven Ausgaben manifestiere. Unter diesen Voraussetzungen sei die Steuerzahlung für diesen Personenkreis besonders schmerzlich, und die Steuerhinterziehung erscheine als besonders attraktive Verhaltensweise¹⁾.

Die sich aus diesem Sachverhalt ergebenden schwierigen Aufgaben für den Berater sind Gegenstand der folgenden Untersuchungen.

2. Die Einflußnahme des Beraters auf den Steuerpflichtigen

a) Die Sorgfalts- und Aufklärungspflichten des Beraters

Bei der Wahrnehmung der Interessen seiner Auftraggeber ist der Berater an die Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften gebunden. Der Berater kann auch eine Meinung vertreten, von der er zwar nicht selbst überzeugt ist, die aber objektiv vertretbar erscheint. Seine Tätigkeit ist aber immer als Dienst an der Rechtsverwirklichung zu verstehen²⁾. Jedes Recht hat Grenzen, die nicht überschritten werden dürfen. Wenn auch die Grenzen im heutigen Steuerrecht manchmal unscharf sind, so gibt es doch einen Bereich, der eindeutig außerhalb des Gesetzlichen liegt und der vom Berater gemieden werden muß.

1) Vgl. Strümpel, B., Steuermoral und Steuerwiderstand der deutschen Selbständigen, a.a.O., S. 46, ebenso Schmolders, G., Finanz- und Steuerpsychologie, a.a.O., S. 111 f.

2) Vgl. Spitaler, A., Steuerberater und Finanzverwaltung, a.a.O., S. 15.

Die positive Wirkung des Beraters auf den Besteuerungsprozeß wird also maßgeblich davon abhängen, inwieweit es ihm gelingt, bei seiner Tätigkeit im Rahmen seines Auftrags Gesetzesverstöße zu vermeiden. Oder anders ausgedrückt, die unter finanzwirtschaftlichen Gesichtspunkten so entscheidende Einwirkung des Beraters auf die Steuermoral der Steuerbürger hängt wesentlich davon ab, wie ernst der Berater seine Sorgfalts- und Aufklärungspflichten nimmt.

Bei dem Prozeß der Einwirkung auf die Steuermoral können zwei Stufen unterschieden werden. In der ersten Stufe wird der Berater beispielsweise versuchen, den Einkommensteuerpflichtigen dazu zu bewegen, daß dieser seine Einkünfte in vollem Umfang erfaßt und deklariert, ohne daß er damit rechnen kann, daß der Pflichtige seine Einstellung zur Erfüllung seiner Steuerpflicht wesentlich ändert. Der Pflichtige gibt in diesem Falle seine Zustimmung meist nur widerwillig und oft nur, weil er weiß, daß er ohne Berater ziemlich hilflos wäre.

Werden in diesem Stadium zwar die Steuern in der zutreffenden Höhe bezahlt, so ist hinsichtlich der Steuermoral noch nicht viel gewonnen. Die Aufgabe des Beraters in der zweiten Phase besteht nun darin, beim Steuerpflichtigen für die Notwendigkeit der Erfüllung der steuerlichen Pflichten Verständnis zu wecken. Hierbei handelt es sich für den Berater um eine sehr schwierige und verantwortungsvolle Aufgabe, und es ist zu vermuten, daß der vom Gesetzgeber erwartete positive Einfluß der Berater auf die Steuermoral im konkreten Fall nur begrenzt wirksam wird. Dies ist im wesentlichen darauf zurückzuführen, daß der Berater in erster Linie im Interesse seiner Auftraggeber tätig wird und erst in zweiter Linie auch Aufgaben im Interesse des Staates wahrnehmen kann. Bei auftretenden Interessenkonflikten ist zu erwarten, daß der Berater den Interessen des Pflichtigen, soweit

damit kein offensichtlicher Gesetzesverstoß verbunden ist, den Vorrang gibt. Die positive Wirkung des Beraters auf die Steuermoral im Interesse des Staates tritt dabei in den Hintergrund.

Während hinsichtlich Richtung und Ausmaß des Einflusses des Beraters auf die Steuermoral nur Vermutungen aufgestellt werden können, scheinen Aussagen über den Einfluß der herrschenden Steuermoral auf das Verhalten des Beraters eher möglich. Es ist zu erwarten, daß das Verhalten des Beraters weitgehend von der Steuermoral abhängig ist. Die hierbei festzustellende Anpassung des Beraters an die jeweils herrschende Steuermoral erhärtet auch gleichzeitig die oben aufgestellte Vermutung, daß die Wirkung des Beraters auf die Steuermoral begrenzt sei¹⁾.

b) Das Problem der Gewohnheitsmoral

aa) Die Charakterisierung der Gewohnheitsmoral

Die bei einem Steuervergehen auftretende Diskrepanz zwischen den individuellen Normvorstellungen des Täters und den geltenden Rechtsnormen der Gesellschaft führt zu einem Konflikt, der nach Ansicht von Lückert auf zweierlei Weise gelöst werden kann²⁾: Entweder werden die gesetzten Normen weiterhin anerkannt und Gesetzesverstöße eingeschränkt, oder es wird ein Prozeß in Gang gesetzt, in dessen Verlauf sich die Kriterien für die Beurteilung des Steuerunrechts ändern. Im ersten Fall bleibt bei einer illegalen Steuerverkürzung das Unrechtsbewußtsein erhalten, während im zweiten Fall objektiv deliktisches

1) Eine gewisse Präzisierung der Zusammenhänge wird auf S. 62 ff. unter Zugrundelegung eines Modells unternommen.

2) Vgl. Lückert, Heinz-Rudolf, Konfliktpsychologie, München-Basel 1957, S. 192.

Verhalten von der Mehrheit der Steuerpflichtigen nicht mehr als solches empfunden oder zumindest in seinem Unrechtsgehalt herabgemindert wird.

Verschiebt sich die Grenze zwischen dem Erlaubten und Verbotenen in der Weise, daß nunmehr von der Mehrheit der Steuerzahler Verhaltensweisen akzeptiert werden, die vorher mißbilligt worden sind, so bildet sich eine von den gesetzten Normen abweichende Gewohnheitsmoral heraus.

Es wurde oben bereits erwähnt, daß die Mehrheit innerhalb der Gruppe der deutschen Selbständigen in ihrer Einstellung zum Steuerdelikt zu einer gewissen moralischen Indifferenz neigt. Versuchen wir nun die Gewohnheitsmoral der Selbständigen auf Grund bereits vorliegender empirischer Untersuchungen aus dem Jahre 1963 zu konkretisieren¹⁾. Die Beurteilung der den Steuerpflichtigen vorgelegten Steuerhinterziehungsfälle läßt vermuten, daß der Moralkodex der Selbständigen erheblich von den gesetzlichen Normen abweicht. Folgende Übersicht²⁾ zeigt das wesentliche Ergebnis der Analyse:

1) Vgl. Strümpel, B., Steuermoral und Steuerwiderstand ..., a.a.O., S. 85 f. und im Anhang Tabelle 48.

2) Die Daten der Übersicht sind der Tabelle 48 im Anhang bei Strümpel, B., Steuermoral und Steuerwiderstand ..., a.a.O., entnommen.

Arten der Steuerhinterziehung	Beurteilung mit eindeutiger Mißbilligung
1. Buchhaltung wird gefälscht.	65 %
2. Privatpatienten des Arztes werden "schwarz" behandelt.	51 %
3. Einnahmen für Reparaturen erscheinen nicht in den Büchern.	40 %
4. Privatausgaben (Gardinen) werden als Betriebsausgaben verbucht.	31 %
5. Privatausgaben werden als Spesen deklariert.	31 %
6. Nebeneinkünfte werden nicht verbucht.	26 %
7. Telefon wird privat genutzt.	24 %

Daraus lassen sich einige Merkmale dafür ableiten, in welchem Maße Steuerhinterziehungen von der Mehrheit der Selbständigen gebilligt oder mißbilligt werden. Einmal ist die Größenordnung der Hinterziehung maßgebend. Hohe und wiederholte Steuerverkürzungen werden schärfer verurteilt als weniger hohe und einmalige. Passives Verhalten wird weniger mißbilligt als aktive Verheimlichung oder gar Fälschung der dem Fiskus zugeleiteten Erklärungen¹⁾. Je geringer das Risiko der Entdeckung ist, um so weniger wird die Hinterziehung mißbilligt. Hier zeigt sich, daß auch die Opportunität und die Erfolgsaussichten die Moral beeinflussen²⁾.

Es stellt sich nun die Frage nach den möglichen Verhaltensweisen des Beraters bei schlechter Steuermoral. Dabei wird zunächst die Steuermoral als unveränderlich

1) Vgl. hierzu die Einstufung des Falles 6 in der obigen Tabelle.

2) Vgl. Strümpel, B., Steuermoral und Steuerwiderstand der deutschen Selbständigen, a.a.O., S. 89.

angesehen und die Schwierigkeiten und Formen unkorrekten Verhaltens des Beraters untersucht. Die Untersuchungen basieren im wesentlichen auf praktischen Erfahrungen des Verfassers im Berufsleben und auf Weiterentwicklungen und analogen Anwendungen bereits vorliegender empirischer Ergebnisse.

bb) Die Schwierigkeiten bei korrekter Verhaltensweise des Beraters

aaa) bei Kenntnis der beabsichtigten Steuerhinterziehung des Steuerpflichtigen

Bei schlechter Steuermoral ergeben sich bei dem Versuch des Beraters, mit seinen dem Gesetz entsprechenden Vorstellungen bei seinem Auftraggeber durchzudringen, große Schwierigkeiten. Der Steuerpflichtige wird dem Berater entgegenhalten, daß eine bestimmte steuerliche Behandlungsweise eines Tatbestands, die objektiv gegen das Gesetz verstößt, von Angehörigen seines Berufskreises gebilligt oder sogar von diesen empfohlen worden sei. Es setzt beim Berater sehr viel Einfühlungsvermögen und großes Geschick in der Menschenbehandlung voraus, dieser Überzeugung des Steuerpflichtigen entgegenzutreten.

Der Pflichtige kann, da er vom Unrechtsgehalt seiner Verhaltensweise nicht in vollem Umfang überzeugt ist, mißtrauisch gegenüber seinem Berater werden. Er wird den Berater der Parteinahme zugunsten des Fiskus verdächtigen und damit die Vertrauensgrundlage des Beratungsverhältnisses gefährden. Beharrt der Steuerpflichtige auf seinem Standpunkt, wird ein Bruch des Beratungsverhältnisses bei korrektem Verhalten des Beraters unausweichlich werden.

Gelingt es aber dem Berater, seinen Mandanten von der Ungesetzlichkeit seines Vorhabens zu überzeugen, so stellen sich der tatsächlichen Änderung seines Verhaltens erneute Hindernisse in den Weg. Der Steuerpflichtige wird auf die Wettbewerbsnachteile hinweisen, die er dadurch erleidet, daß er einen bestimmten Sachverhalt steuerlich in anderer Weise behandelt als seine Konkurrenten. Inwieweit dabei die Äußerungen über steuerliche Praktiken in seinem Berufskreis der Wahrheit entsprechen, ist zunächst für die Wirkung auf den Steuerpflichtigen ohne Bedeutung. Ihm muß es so erscheinen, als ob er durch die vom Berater geforderte Verhaltensweise wirtschaftliche Nachteile erleide.

Da sich eine Verhaltensänderung unter den geschilderten Bedingungen nur in den wenigsten Fällen erreichen läßt, ist der Berater häufig auf sein persönliches Verhandlungsgeschick angewiesen, um den Steuerpflichtigen umzustimmen. Der Berater wird beispielsweise versuchen, auf anderweitig erzielte Steuerersparnisse hinzuweisen, welche die bei korrekter steuerlicher Behandlungsweise entstehenden Mehrsteuern kompensieren oder sogar übertreffen. Auch der Hinweis darauf, daß die Behauptungen der Mitwettbewerber nicht in vollem Umfang wahrheitsgemäß seien, kann den Steuerpflichtigen dazu bewegen, den vom Berater beschriebenen Weg mitzugehen. Auf jeden Fall wird der Steuerpflichtige seine Zustimmung nur widerwillig geben, weil er vom Unrechtsgehalt seines Vorhabens nicht oder nicht ausreichend überzeugt ist.

Je weiter sich die laxen Steuermoral unter den Gewerbetreibenden und freiberuflich Tätigen ausbreitet und je mehr die sozialen Gruppennormen von den staatlich gesetzten Normen abweichen, um so schwieriger ist die Aufgabe des Beraters und um so weniger erfolgreich werden seine Bemühungen sein. Bei besserer Steuermoral werden bei beabsichtigten Steuerhinterziehungen des Steuerpflichtigen

der Appell des Beraters an das Gewissen und der Hinweis auf die staatlichen Strafandrohungen ihre Wirkung in den meisten Fällen nicht verfehlen und damit dem Berater seine Aufgabe wesentlich erleichtern.

bbb) bei Unkenntnis der beabsichtigten Steuerhinterziehung des Steuerpflichtigen

Hier handelt es sich um solche Hinterziehungsfälle, die durch die Normen der Gewohnheitsmoral nicht abgedeckt sind, denn sonst hätte der Steuerpflichtige keinen Anlaß, etwas zu verschweigen. Der Steuerpflichtige möchte vermeiden, daß der Berater bestimmte Sachverhalte erfährt, die entweder für den Pflichtigen erkennbar ein Steuervergehen darstellen oder bei denen er ein solches vermutet.

Die Passivität des Steuerpflichtigen führt dazu, daß der Sachverhalt nur unter großen Schwierigkeiten für den Berater und in den überwiegenden Fällen nicht in vollem Umfang aufgeklärt wird. Dies ist dann oft der Grund für Meinungsverschiedenheiten zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Finanzamt. Solange keine Klarheit über die Besteuerungsgrundlagen besteht, werden der Berater, der Steuerpflichtige und die Finanzbeamten aneinander vorbeireden, weil mit Ausnahme des Steuerpflichtigen der Sachverhalt den Beteiligten nur unvollständig bekannt ist.

Hinsichtlich der Mitwirkungsbereitschaft des Steuerpflichtigen bei der Ermittlung der steuerlich relevanten Tatsachen können dabei zwei Verhaltensweisen unterschieden werden: Beabsichtigt der Steuerpflichtige, dem Berater eine bestimmte Tatsache, zum Beispiel irgendwelche Nebeneinkünfte aus Vorträgen oder Gutachten, zu verheimlichen, so wird er bezüglich der übrigen Einkünfte dem Berater

bereitwillig Auskünfte erteilen. Oft wird sich der Steuerpflichtige auch besonders auskunftswillig verhalten, um nicht den Verdacht des Beraters zu wecken, daß er etwas zu vertuschen habe. Gelangt aber der Berater nach Überprüfung der Aufwendungen des Steuerpflichtigen zu dem Schluß, daß die Einkünfte nicht vollständig erfaßt sein können und der Steuerpflichtige keine plausible Erklärung für dieses offensichtliche Mißverhältnis zwischen Einnahmen und Ausgaben hat, so wird er im äußersten Falle, wenn der Klient hartnäckig bleibt, das Mandat niederlegen müssen.

Oft verschweigt der Steuerpflichtige aber nicht nur eine bestimmte Tatsache, sondern ist der Meinung, je mehr er den Berater über die wahren steuerlichen Tatbestände im unklaren lasse, um so niedriger werde im Ergebnis die Steuerschuld ausfallen.

Daß diese Meinung des Steuerpflichtigen nicht in jedem Falle zutrifft, ergibt sich daraus, daß die eigentliche Beratung erst dann einsetzen kann, wenn die Sachverhalte geklärt sind. Die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme von Steuervergünstigungen werden erst nach ausreichender Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen erkennbar. Der Berater kann also mit dem Hinweis auf möglicherweise entgehende Steuerersparnisse versuchen, den Steuerpflichtigen von seiner starren Haltung abzubringen. Versagt der Steuerpflichtige weitgehend seine Mithilfe bei der Aufklärung der Sachverhalte und gelingt es daher dem Berater nicht, zu zutreffenden Ergebnissen zu kommen, so wird er seine Arbeit abbrechen müssen.

Bei laxer Steuermoral ist somit eine harte Konfrontation der Steuerpflichtigen mit ihrem Berater unausweichlich. Es wäre daher eigentlich zu erwarten, daß sich ein großer Teil der Pflichtigen von ihren Beratern trennen würde oder, soweit sie noch keinen Berater hatten, auch nicht

die Neigung verspürten, einen hinzuzuziehen. Die durch den Berater entstehenden Kosten und die durch die Beseitigung von Unregelmäßigkeiten in der Ermittlung der Steuergrundlagen verursachten höheren Steuern können durch die Steuereinsparungen auf Grund der Ausnutzung von Steuervorteilen in den überwiegenden Fällen nicht ausgeglichen werden.

Die Tatsache, daß der größte Teil der Steuerpflichtigen aber ohne Berater seine steuerlichen Pflichten wegen der Kompliziertheit der Gesetzgebung nicht erfüllen kann, verhindert in vielen Fällen den Bruch mit dem Berater oder zwingt sie, einen Berater in Anspruch zu nehmen. Erfüllen die Steuerpflichtigen nämlich nicht ihre gesetzlich geforderten Pflichten, so wird die Finanzverwaltung zu dem von vielen Steuerpflichtigen als "unan-
genehm" empfundenen Mittel der Schätzung greifen¹⁾.

Liegt so die Gefahr nahe, daß der Berater mit seinen Vorstellungen wegen der laxen Steuermoral seines Mandanten bei diesem nicht durchdringt und er dadurch den Auftrag des Steuerpflichtigen verliert oder wegen seiner "Strenge" in der Auslegung der Steuergesetze keine neuen Mandanten bekommt, wird er versucht sein, unkorrektes Verhalten seines Steuerpflichtigen in mehr oder weniger starkem Maße hinzunehmen. Insbesondere der mögliche Hinweis des Steuerpflichtigen, mag er zutreffen oder nicht, auf das großzügige Verhalten anderer Bera-

1) Diese Abneigung gegen die steuerliche Schätzung dürfte aber bei kleinen und mittleren Gewerbetreibenden im Schwinden sein, da durch die wachsenden Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung die Kosten so hoch geworden sind, daß sie den bei Schätzungen durch das Finanzamt üblicherweise vorgenommenen "Unsicherheitszuschlag" übersteigen. Die Schätzung hat heute kaum noch die ihr ursprünglich zugedachte Bedeutung einer Ausnahmeregelung. (Vgl. hierzu Schulte, H., Schätzung und Pauschalierung in der deutschen Einkommensteuer, Düsseldorf 1968, S. 77).

ter kann die bisher feste Haltung des Beraters erheblich erschüttern. Sämtliche Berater sind bei allgemein schlechter Steuermoral Versuchungen zu unkorrektem Handeln ausgesetzt, so daß es als wahrscheinlich angesehen werden kann, daß einige unter ihnen diesen Versuchungen auch erliegen.

cc) Formen unkorrekten Verhaltens des Beraters

aaa) Tolerierung leichter Steuervergehen

Beim Verhalten des Beraters lassen sich drei Stufen der Abweichung von den gesetzlichen Bestimmungen unterscheiden.

Entdeckt der Berater bei der Überprüfung der steuerlichen Unterlagen seines Mandanten Unregelmäßigkeiten, ist der Mandant nicht bereit, diese auf Drängen des Beraters zu beseitigen, und will der Berater die Kündigung des Beratungsvertrages nicht riskieren, kann er daran denken, die beabsichtigte Steuerhinterziehung durch eine andere weniger schwerwiegende zu ersetzen.

Dies setzt voraus, daß sich solche Möglichkeiten finden lassen und der Steuerpflichtige seine Zustimmung gibt. Das Einverständnis des Steuerpflichtigen wird in erster Linie vom finanziellen Ergebnis abhängen, während die Ersetzung einer Hinterziehung durch eine andere, weniger gravierende von Umfang und Art der Einkünfte bestimmt wird. Gelingt es dem Berater, die geplante Steuerhinterziehung durch eine weniger schwerwiegende zu ersetzen, deren Unrechtsgehalt von den herrschenden Normen der Gewohnheitsmoral abgedeckt wird, so wird ihm ein grob fahrlässiges Verhalten wohl kaum noch nachgewiesen werden können. Auch kann der Berater davon ausgehen, daß seine Berufskollegen bei objektiv als Steuerhinterziehung zu qualifizierenden, aber gewohnheitsmäßig als erlaubt

angesehenen Tatbeständen zu einer milden Beurteilung neigen. Denn ohne Zweifel wird es unter den Beratern auch solche geben, die bei den von der Gewohnheitsmoral sanktionierten Steuerzuwiderhandlungen kein oder nur noch ein geringes Unrechtsbewußtsein empfinden.

Die erste Stufe unkorrekten Verhaltens des Beraters ist also dadurch charakterisiert, daß er bestrebt ist, die vom Steuerpflichtigen beabsichtigten Steuerhinterziehungen durch "leichtere" zu ersetzen. Der Wille, die gesetzlichen Vorschriften zumindest teilweise zu befolgen, ist hier noch deutlich erkennbar.

Der Sachverhalt soll durch ein Beispiel verdeutlicht werden. Der Berater stößt bei der Prüfung der Unterlagen seines Mandanten, eines Inhabers einer Reparaturwerkstätte, darauf, daß dieser in seiner Buchführung einen Teil seiner Reparaturreinnahmen nicht aufgezeichnet hat. Diese Einnahmeverkürzung hat einen geringeren Gewinn aus Gewerbebetrieb zur Folge und erfüllt demnach den Tatbestand der Steuerhinterziehung. Dieses Steuerdelikt wird bei Aufdeckung durch das Finanzamt mit Sicherheit ein Strafverfahren auslösen. Der Berater wird nun versuchen, die beabsichtigte Gewinnminderung durch weniger schwerwiegende Bilanzmanipulationen zu erreichen. Dabei bieten sich in der Regel mehrere Möglichkeiten an.

Entweder werden Aktivposten der Bilanz zu niedrig oder Passivposten zu hoch bewertet. Auf der Aktivseite ist dabei an Sonderabschreibungen oder an Sonderabschläge auf die Lagervorräte zu denken. Auf der Passivseite der Bilanz können kaum nachprüfbare Rückstellungen (z.B. Garantieverpflichtungen) gebildet werden. Der wesentliche Unterschied der Gewinnverkürzung durch Verschweigen von Betriebseinnahmen und der durch falsche Bewertung in der Bilanz liegt aber darin, daß der

Gewinn der zu betrachtenden Periode zwar in beiden Fällen gemindert wird, im zweiten Fall aber nur eine Gewinnverlagerung in zukünftige Perioden eintritt, während im ersten Fall eine endgültige Gewinnminderung die Folge ist, ein Umstand, der vom Mandanten in jedem Falle wohl kaum durchschaut werden dürfte, so daß der Berater mit seinem Vorhaben einige Aussicht auf Erfolg haben wird. Vielleicht liegt dem Mandanten auch nur daran, den buchmäßigen Gewinn einer bestimmten Periode niedrig zu halten, weil er sich in besonders starker finanzieller Bedrängnis befindet.

Sollte die Buch- und Betriebsprüfung die durch falsche Bewertung bewirkte Gewinnminderung beanstanden, so wird die Argumentation des Beraters auf schwachen Füßen stehen. Willkür wird man ihm aber kaum nachweisen können, so daß das Finanzamt von der Einleitung eines Strafverfahrens wahrscheinlich absehen wird.

Das Verhalten des Beraters in der ersten Stufe läßt es also zu, daß Steuerhinterziehungen leichteren Ausmaßes vorgenommen werden. Findet er schwerere Steuervergehen, so wird er versuchen, den Mandanten zu weniger risikoreichen Steuerumgehungen zu bewegen. Liegen nur leichtere Steuerunehrlichkeiten vor, so wird der Berater den der Hinterziehung zugrundeliegenden Sachverhalt in anderer Weise zu würdigen versuchen, um strafrechtliche Bedenken zu mindern, oder aber er wird die Hinterziehung einfach "durchgehen" lassen.

bbb) Duldung schwerwiegender Steuerhinterziehungen

Die zweite Stufe sinkender Moral ist dadurch gekennzeichnet, daß der Berater Unregelmäßigkeiten im Rahmen der durch die Gewohnheitsmoral abgesteckten Grenzen nicht beanstandet und schwere Verstöße gegen das Gesetz unter bestimmten Voraussetzungen ebenfalls duldet.

Hier können zwei Fälle unterschieden werden.

Im ersten Fall weiß der Berater von den Unregelmäßigkeiten seines Mandanten, sei es, daß ihn sein Auftraggeber selbst darauf hingewiesen hat oder er bei seinen eigenen Nachforschungen darauf gestoßen ist. Ob der Berater die Steuerhinterziehung "mitmacht" oder nicht, hängt nun in erster Linie von dem Grad der Wahrscheinlichkeit ab, daß die Finanzverwaltung bei der Veranlagung oder bei einer späteren Buch- und Betriebsprüfung die Steuerunehrlichkeit entdeckt. Ist diese Wahrscheinlichkeit sehr gering, wird der Berater eher dem ungesetzlichen Vorhaben seines Mandanten zustimmen.

Erscheint dem Berater das Risiko der Entdeckung durch die Finanzbehörde zu hoch, wird er den Steuerpflichtigen veranlassen, Vorkehrungen organisatorischer Art zu treffen, um eine Aufdeckung so gut wie unmöglich zu machen. Insbesondere wird er darauf aufmerksam machen, daß die den Betriebsprüfern vorzulegenden Unterlagen keinerlei Hinweise auf den verschleierte Tatbestand enthalten dürfen. Soweit es sich beispielsweise darum handelt, Nebeneinnahmen aus einem Gewerbebetrieb zu verschweigen, wird unbedingt darauf zu achten sein, daß die erzielten Einnahmen überhaupt nicht aufgezeichnet oder in einer separaten Buchführung festgehalten werden.

Ist das Entdeckungsrisiko für den Berater aber selbst nach diesen Vorkehrungen noch zu hoch, wird er daran denken, sich durch eine entsprechende Gestaltung des Beratungsvertrages mit seinem Mandanten abzusichern. Der Berater wird darauf drängen, daß der dem Beratungsverhältnis zugrundeliegende Vertrag so eingeschränkt wird, daß bei gewissenhafter Erfüllung des Vertrages die Steuerhinterziehung nicht hätte entdeckt werden können. Das tatsächlich zwischen dem Berater und dem Steuerpflichtigen bestehende Innenverhältnis stimmt dann nicht mehr mit

der vertraglichen Ausgestaltung überein. Kann der Berater nicht erreichen, daß die vereinbarten Änderungen in schriftlicher Form niedergelegt werden, weil bisher nur ein mündlicher Vertrag vorgelegen hat oder der Steuerpflichtige sich nicht so eindeutig festlegen will, so ist die Gefahr für den Berater bei Aufdeckung der Steuerhinterziehung durch das Finanzamt allerdings nicht beseitigt. Der Steuerpflichtige wird, wenn ein Steuerstrafverfahren droht, die Verantwortung auf den Berater abwälzen wollen. Die mündlich vereinbarten Vertragsbedingungen werden dem Berater dann kaum nützen, da er sie nicht beweisen kann.

In dem oben beschriebenen Fall weiß der Berater von den Steuerunregelmäßigkeiten seines Mandanten. Das Entdeckungsrisiko der Hinterziehung wird er durch organisatorische Hinweise zu vermindern trachten und im Falle der Aufdeckung sich hinter Unwissenheit verschanzen, die er durch Vertragsmanipulationen glaubhaft zu machen sucht.

Der zweite zu untersuchende Fall geht davon aus, daß der Berater von den Steuervergehen nichts weiß, aber bei Erfüllung seiner Prüfungspflichten ohne größere Schwierigkeiten darauf gestoßen wäre. Der Berater arbeitet oberflächlich und schließt sich den Wünschen und Vorstellungen seines Mandanten, auch soweit sie außerhalb der Legalität liegen, weitgehend an. Dieses Verhalten des Beraters kann einmal aus einem gewissen Gefühl der Resignation resultieren. Da seine Vorstöße beim Mandanten zur Beseitigung von Unregelmäßigkeiten in der Vergangenheit wenig Erfolg gehabt haben, akzeptiert er das vom Mandanten Gewünschte und vernachlässigt seine Prüfungspflichten. Ein zweiter möglicher Grund für dieses nachlässige Verhalten liegt darin, daß der Berater sich in gewisser Weise davor scheut, Unredliches zu entdecken, das er sowieso nicht beseitigen kann. Vielleicht ist er auch der irrigen Meinung, daß er im Falle der Aufdeckung der Steuerhinter-

ziehung sich mit dem Hinweis auf seine Unkenntnis entlasten kann.

Dieses passive Verhalten des Beraters kommt besonders den Steuerpflichtigen entgegen, die auf eine echte Beratung gar keinen Wert legen, sondern den Berater als Deckmantel für ihr ungesetzliches Handeln benutzen wollen. Der Steuerpflichtige spekuliert darauf, daß das Finanzamt weniger Anlaß hat, hinsichtlich der Gesetzmäßigkeit seines Verhaltens mißtrauisch zu sein, wenn er einen Berater - möglichst noch mit gutem Namen - zur Seite hat.

ccc) Aktive Mitarbeit bei Steuerhinterziehungen

Der nächste Schritt auf dem Wege der abnehmenden Bindung an die gesetzlichen Normen ist durch eine aktive Mitarbeit des Beraters beim Aufspüren von Steuerhinterziehungsmöglichkeiten gekennzeichnet. Hat der Berater in der vorhergehenden Stufe offensichtliche Steuerhinterziehungen nur widerstrebend geduldet, so ist von diesem inneren Widerstand jetzt nichts mehr zu spüren. Im Gegenteil, er hilft dem Mandanten bei der Suche nach Möglichkeiten der legalen und illegalen Steuerausweichung.

Dieses in hohem Maße unkorrekte Verhalten des Beraters ist nicht allein aus dem Phänomen der Gewohnheitsmoral zu erklären. Der wichtigste Grund ist wohl darin zu erblicken, daß sich der Berater durch seine Verhaltensweise beim Mandanten beliebt machen möchte in der Hoffnung, daß er noch zusätzliche Aufträge von ihm erhält. Als weiterer Grund ist die Möglichkeit der Vereinbarung eines - nach deutschem Recht unzulässigen - Erfolgshonorars zu erwähnen, das sich nach den vom Berater erzielten Steuereinsparungen richtet. Für das unkorrekte Verhalten des Beraters können auch persönliche Erfahrungen mit der Finanzverwaltung oder der Finanzgerichtsbarkeit eine maßgebliche Rolle spielen.

Hatte der Berater in mehreren Fällen mit seinen Vorstellungen bei den Finanzbehörden keinen Erfolg, obwohl er sich im Recht glaubte, oder unterlag er in für ihn wichtigen Prozessen vor den Finanzgerichten, so können ihn der dadurch ausgelöste Groll und gewisse Revanchegedanken dazu bringen, eine ausgesprochene Frontstellung gegen die Finanzverwaltung und Finanzgerichtsbarkeit einzunehmen. Die Feindseligkeit gegenüber dem Finanzamt kann sich dann im äußersten Falle in der Weise äußern, daß der Berater seinen Mandanten zu illegalen Steuerausweichungen anregt.

Bei der Auswahl der vorzunehmenden Steuerhinterziehungen wird der Berater die mit geringem Entdeckungsrisiko natürlich bevorzugen. Einnahmen zu verschweigen, ist bei den Kontrollmöglichkeiten der Finanzämter nur in wenigen Fällen ohne Entdeckungsrisiko möglich. Die Wahrscheinlichkeit der Aufdeckung ist dann gering, wenn das Finanzamt an der Quelle nicht feststellen kann, wohin die Ausgabe geflossen ist, und aus den Unterlagen des Steuerpflichtigen nicht hervorgeht, daß eine Leistung erbracht worden ist. Die erste Voraussetzung ist dann schon erfüllt, wenn die Einnahme beim Zahlenden eine Privatausgabe darstellt oder Belege nicht ausgestellt werden. Die zweite Voraussetzung ist gegeben, wenn eine persönliche Dienstleistung erbracht worden ist oder bei Gewerbebetrieben ein hoher Grad an Verarbeitung vorliegt.

Günstig sind demnach die Möglichkeiten, Einnahmen zu verschleiern, bei Gewerbetreibenden, die Güter und Dienste für den privaten Bedarf anbieten und dabei nicht ausschließlich Handel treiben. Bei reinen Handelsbetrieben kann nämlich eine Kontrollrechnung mit den meist festliegenden Rohgewinnsätzen durchgeführt werden. Den freiberuflich Tätigen ist eine Verheimlichung ihrer Einnahmen eher möglich, soweit sie im Dienst privater Kunden ste-

hen¹⁾.

Leichter als das Verschweigen von Einnahmen ist es, Betriebsausgaben vorzutäuschen. Hier ist einmal daran zu denken, Betriebsausgaben durch Ausstellung falscher Belege zu fingieren oder aber private Ausgaben als abzugsfähige Betriebsausgaben zu behandeln. Die Abgrenzung zwischen Erlaubtem und Verbotenem ist im letzteren Fall oft schwer zu ziehen und liefert daher viel Streitstoff mit den Finanzbehörden; steuerstrafrechtliche Konsequenzen sind hier weniger zu befürchten.

Eine weitere Art des Steuerdelikts ist der Ansatz falscher Bilanzwerte. Diese oben schon erwähnte Methode der Gewinnmanipulation ist sehr schwer nachzuweisen, da die gesetzlichen Bewertungsbestimmungen für den Bilanzierenden einen weiten Ermessungsspielraum lassen. Dies eröffnet für den Berater ein weites Betätigungsfeld, ohne daß er gleich Gefahr läuft, mit dem Steuerstrafrecht in Konflikt zu geraten.

c) Die wechselseitigen Beziehungen zwischen dem Verhalten des Beraters und der Steuermoral

Die Gewohnheitsmoral beeinflusst das Verhalten des Beraters in mehr oder minder starker Form. Mit sinkender Steuermoral wird sich auch die moralische Einstellung des Beraters zu seinen Pflichten verschlechtern. Es stellt sich nun die Frage, welchen Einfluß umgekehrt die verschiedenen Verhaltensweisen des Beraters auf die Entwicklung der Steuermoral ausüben können. Für die Untersuchung der wechselseitigen Beziehungen sollen die Erkenntnisse der von Goetz Briefs entwickelten Lehre von der Grenzmo-

1) Vgl. Strümpel, B., Steuermoral und Steuerwiderstand der deutschen Selbständigen, a.a.O., S. 83 f.

ral zugrunde gelegt werden. Zuvor muß aber noch geprüft werden, inwieweit die Lehre von der Grenzmoral, die die allgemeine ethische Einstellung der Wirtschaftssubjekte in einer "kapitalistischen Gesellschaft" beschreibt, auf das Verhalten der Steuerzahler angewendet werden kann.

aa) Die Lehre von der Grenzmoral

Briefs bezeichnet die "bürgerliche Verkehrsgesellschaft" oder die "kapitalistische Gesellschaft" als den ausgeprägtesten Typ einer "Gesellschaft", deren maßgebendes Organ der Markt ist und in der dementsprechend ausschließlich die Fremdmoral die Beziehungen der Kontrahenten des Tauschverkehrs regelt. "Gemeinschaftsmoral ist hier nicht 'systemkongruent', weil sie den nach ihr sich Richtenden aus dem Verkehrszusammenhang auszuschneiden die Tendenz hat"¹⁾. Die höheren Erfolgsaussichten haben jene, die das jeweils geringste Maß an Verkehrsmoral besitzen. Das nötigt die übrigen, "bei Strafe von Verlusten oder geschäftlichem Untergang, ihre Verkehrsmoral dem Spiegel der jeweils möglichen, in der Marktsituation durchschlagenden hemmungslosesten Verkehrsmoral anzupassen"²⁾. Diese Erscheinung bezeichnet Briefs als "Tendenz zur Grenzmoral", die sich sowohl auf dem Warenmarkt wie auf dem Arbeitsmarkt auswirkt.

Dieses Theorem hat Briefs in späteren Veröffentlichungen weiter ausgebaut³⁾. Er weist darauf hin, daß "normative

-
- 1) Briefs, Goetz, Sozialreform und Sozialgeist der Gegenwart, in: Handwörterbuch der Soziologie, ed. A. Vierkandt, Stuttgart 1931, S. 1962.
 - 2) Briefs, Goetz, Sozialreform und ..., a.a.O., S. 1962.
 - 3) Briefs, Goetz, Grenzmoral in der pluralistischen Gesellschaft, in: Wirtschaftsfragen der freien Welt, hrsg. von E. von Beckerath, F.W. Meyer, A. Müller-Armack, Frankfurt/Main 1957, S. 97 ff. und nochmals abgedruckt in: Briefs, Goetz, Gewerkschaftsprobleme in unserer Zeit. Beiträge zur Standortbestimmung, Frankfurt am Main 1968, S. 197 ff.

Maßstäbe Grenzen für die Ausdrucksform und Intensität von Selbstinteresse und Wettbewerb ziehen"¹⁾. Als Wurzeln dieser Normen nennt er: die subjektive Haltung der Person, das objektive Sittengesetz, die Wertsetzung einer Interessengruppe und den Staat. Gleichzeitig hat Briefs auch seine Terminologie erweitert. Er bezeichnet das Ethos (gleichbedeutend mit Moral) an der Grenze als "marginal", das darüberliegende Ethos als "intramarginal" und das darunterliegende als "submarginal". Die Lehre von der Tendenz zur Grenzmoral erweitert nun Briefs in der Weise, daß er nicht nur die Kräfte aufzeigt, die die intramarginale Moral zur Grenzmoral absinken lassen, sondern auch darauf hinweist, daß die Grenzmoral unter dem Druck eines submarginalen Ethos steht und sich auf dieses Niveau senken kann. Was zuvor submarginale Praxis war, kann dann zur neuen Grenzmoral werden. Individuen und Gruppen, die beim alten Standard verbleiben, werden bald intramarginal und damit - ceteris paribus - in ihren Wettbewerbsaussichten geschwächt.

Briefs wirft nun die Frage auf, ob solche submarginalen Einbrüche in das herrschende Ethos nicht zu der Erwartung führen müßten, "daß der Gesamtspiegel der Wirtschaftsethik dauernd im Sinken begriffen"²⁾ sei. Die Antwort auf diese Frage hat Briefs in seinem Buch "Laissez-faire-Pluralismus" gegeben. Er wiederholt zunächst, daß submarginale Praktiken die Moral senken können, was er als "Ethos-Entropie" bezeichnet. "Ethos-Entropie mag ein langsamer oder ein schneller wirkender Prozeß sein ...; aber der Verlauf selbst involviert immer stärkere Demoralisierung und soziale Ungerechtigkeit, die beide schließlich dazu nötigen, dem Absinken des geltenden Ethos entgegenzuwirken. Mit anderen Worten: Der entropi-

-
- 1) Briefs, Goetz, Grenzmoral in der pluralistischen Gesellschaft, in: Gewerkschaftsprobleme ..., a.a.O., S. 199.
 - 2) Briefs, Goetz, Grenzmoral ..., in: Gewerkschaftsprobleme ..., a.a.O., S. 201.

sche Druck ruft ektropische Gegentendenzen hervor"¹⁾. Als solche Gegentendenzen erwähnt er unter anderem Gesetze gegen den unlauteren Wettbewerb, Verhaltensnormen von Interessenverbänden, Kartelle, Entwicklung von Markenartikeln mit Qualitätsgarantie.

Der Moralthologe Schoellgen scheint bei seiner Charakterisierung der Grenzmoral zu weit zu gehen, wenn er behauptet, daß "die Gesinnung der Grenzmoral wie ein Ferment des Abbaues die bisherige Kultur zersetzt hat"²⁾. So schreibt er, "daß uns der Begriff der Grenzmoral in das Halbdunkel der Übergänge von Recht zu Unrecht, von Gut zu Böse hineinführt. Er zeigt uns, kurz gesagt, ein Verhalten, dessen Motivation sich grundsätzlich an der untersten möglichen Grenze des Erlaubten orientiert, ein Verhalten, bei dem geradezu die Grenze als Grenze gesucht wird"³⁾. An anderer Stelle führt er aus: "Der Mensch der Grenzmoral ist gefährlicher als der Verbrecher! Denn der Verbrecher stellt sich offen gegen das Gesetz: der "Schlaue" aber nutzt seine Vorteile und gehorcht nur dem nackten Zwang, unter höhnischer Verachtung jedes höheren Motivs"⁴⁾. Mit dieser Auffassung entfernt sich Schoellgen von Briefs, der die Möglichkeit, daß es sich bei den Individuen oder Gruppen, die die Grenzen des geltenden Ethos nach unten überschreiten, auch um "Pioniere des Fortschritts" handeln kann, ausdrücklich anerkennt und darauf verweist, daß submarginale Vorstöße nicht in jedem Fall moralisch verwerflich seien⁵⁾. Auch sieht er klar, daß die geltende Grenzmoral im großen Umfang Ausdruck dessen ist, was wirtschaftlich rational und hin-

1) Briefs, Goetz, Laissez-faire-Pluralismus, Berlin 1966, S. 32.

2) Schoellgen, Werner, Grenzmoral. Soziale Krisis und neuer Aufbau, Düsseldorf 1946, S. 11.

3) Schoellgen, W., Grenzmoral, a.a.O., S. 19.

4) Schoellgen, W., Grenzmoral, a.a.O., S. 20.

5) Vgl. Briefs, G., Grenzmoral ..., in: Gewerkschaftsprobleme ..., a.a.O., S. 201 f.

sichtlich der Struktur der Gesellschaft tragbar ist. Die Anpassung an das jeweils herrschende Ethos kann somit eine notwendige Voraussetzung für das Bestehen im Wettbewerb sein. "Die wirtschaftlich-soziale Entwicklung ist der Friedhof nicht nur von Eliten, sondern auch von jeweils intramarginalen Ethos-Figuren"¹⁾.

bb) Die Anwendung auf die Steuermoral

Wird das von Briefs entwickelte Theorem der Grenzmoral auf den speziellen Bereich der Steuermoral übertragen, so ist zunächst festzustellen, daß die Voraussetzungen insofern erfüllt sind, als es zahlreiche Abstufungen zwischen der bei den einzelnen Pflichtigen vorgefundenen Steuermoral gibt. Jene, welche die laxeste Einstellung haben, sind Vertreter der Grenzmoral, die übrigen, zu denen auch die Gruppe der ehrlichen Steuerzahler gehört, sind Vertreter einer intramarginalen Moral²⁾.

Gemäß dem von Briefs aufgestellten Theorem zieht nun die Grenzmoral die intramarginale Moral auf ihr Niveau herunter. Dazu muß bemerkt werden, daß die Tendenz zur Angleichung der Moral im Bereich der Steuermoral weniger wirksam ist, da Steuerhinterziehungen in der Regel für Dritte nur in Ausnahmefällen sichtbar werden. Über solche Fragen wird, wenn überhaupt, nur im engeren Bekanntenkreis gesprochen. Demzufolge wird wohl immer ein Gefälle der Steuermoral bestehen bleiben. Dies trifft zwar auch für die Unternehmermoral zu. Aber im Bereiche der Steuerzahler ist zu vermuten, daß das verbleibende Gefälle bedeutend größer sein wird. Dennoch wird von

1) Briefs, G., Grenzmoral ..., in: Gewerkschaftsprobleme ..., a.a.O., S. 201.

2) Auf die unterschiedliche Steuermoral in den einzelnen Berufsgruppen wurde oben schon hingewiesen. (Vgl. S. 43 ff.).

der Grenzmoral ein wesentlicher Einfluß auf die intramarginale Moral ausgehen. Dies wird durch die oben erwähnten Ergebnisse empirischer Untersuchungen über die Reaktionen der Bevölkerung auf die Besteuerung bestätigt¹⁾. Das sich dabei ergebende Verlaufsschema machte die einzelnen Stufen absinkender Steuermoral deutlich. Die Kräfte, die die intramarginale Moral auf die Grenzmoral absinken lassen können, wurden oben bei der Analyse des Beraterverhaltens beschrieben²⁾. Sie gelten ebenso - wenn nicht sogar in stärkerem Maße - für das Verhalten der Steuerpflichtigen schlechthin. Für den Berater kann in der Regel vermutet werden, daß er aufgrund seiner gesetzlichen Verpflichtung und seiner Berufspflichten dem "entropischen" Druck nicht so schnell nachgeben wird.

Es sprechen jedoch Gründe dafür, daß sich auf steuerlichem Gebiet auch das zweite Theorem von Briefs realisiert, nämlich die Senkung der Grenzmoral der Steuerzahler durch submarginale Vorstöße. Verstärkt sich unter ungünstigen Bedingungen, wenn beispielsweise der Staat eine starke Vertrauenseinbuße erleidet, der Ansteckungseffekt der Grenzmoral auf die intramarginale Moral, so kann dies einen Rückgang der Steuererträge zur Folge haben. Werden deshalb die Steuern erhöht, so können sich die Steuerwiderstände sowohl im Bereich der Grenzmoral wie auch der intramarginalen Moral verstärken; sie werden aber auch submarginale Vorstöße zur Folge haben, die sich senkend auf die Grenzmoral auswirken können. Die resultierenden Steuerausfälle können wiederum zu

1) Vgl. Ausführungen S. 37 ff.

2) Vgl. Ausführungen S. 47 ff. Der von Briefs geprägte Begriff Grenzmoral ist in etwa gleichbedeutend mit dem oben verwendeten Begriff Gewohnheitsmoral. Der Begriff Gewohnheitsmoral ist umfassender, da er nicht nur das Verhalten an der "Grenze" umfaßt, sondern alle Verhaltensweisen des intramarginalen Bereichs, die nicht vom Gesetz gedeckt werden, aber vom Staat mehr oder weniger stillschweigend geduldet werden.

höheren Steuerbelastungen führen, so daß sich ein Circulus vitiosus herausbilden kann.

Es ergibt sich nun die Frage, wie es sich im Bereich der Steuermoral mit den von Briefs als "ektropisch" bezeichneten Gegenteilstendenzen verhält. Diese in der Wettbewerbswirtschaft feststellbaren Gegenkräfte können zwar auch im Bereich der Steuermoral auftreten, ihre Bedeutung dürfte aber vergleichsweise gering sein. Wenn auch mancher Steuerdelinquent das Bedürfnis empfindet, seine Steuerangelegenheiten auf eine neue und korrekte Grundlage zu stellen, wird die Erfüllung dieses Wunsches wesentlich dadurch erschwert, daß hinterzogene Steuern nachbezahlt werden müssen und eine Steuerstrafe droht. Unter diesen Bedingungen haben spontane Gegenkräfte nur eine geringe Chance, zu einer Verbesserung der Steuermoral zu führen.

Anders verhält es sich dagegen bei staatlichen Maßnahmen. So kann die Beseitigung offensichtlicher Ungleichheiten der Besteuerung langfristig zu einer Hebung der Steuermoral beitragen. In derselben Richtung kann sich auch eine Verschärfung von Kontrollmaßnahmen und der Sanktionen auswirken.

cc) Die Rolle des Beraters

Die Anwendung der von Briefs entwickelten Lehre von der Grenzmoral auf das Gebiet der Steuermoral ermöglicht es nun, die Funktionen des Beraters im Rahmen dieses Wirkungszusammenhangs zu präzisieren. Wie oben nachgewiesen, wird das Verhalten des Beraters in mehr oder weniger starkem Maße von der jeweils herrschenden Gewohnheitsmoral beeinflusst¹⁾. Dies bedeutet, daß sein Verhalten in der

1) Vgl. Ausführungen S. 55 ff.

Regel mit dem vom Gesetz geforderten nicht ganz übereinstimmen wird. Auf das Modell von Briefs projiziert wird man den Standpunkt des Beraters oberhalb der Grenzmoral, also im intramarginalen Bereich, vermuten können. Die Größe des Abstandes zur Grenzmoral hängt dabei von vielen Faktoren ab; in der Regel wird er nicht allzu groß sein. Die Interessengebundenheit des Beraters an seine Auftraggeber und der latent immer vorhandene Wettbewerbsdruck seitens seiner Berufskollegen sind dafür die wichtigsten Gründe.

Ist so der Standpunkt des Beraters innerhalb des Modells in etwa umrissen, kann eine Aussage darüber versucht werden, welchen Einfluß er auf die im Theorem von Briefs wirksamen Kräfte und Gegenkräfte nehmen wird. Dabei ist es zweckmäßig, den Bereich der intramarginalen von der submarginalen Steuermoral getrennt zu betrachten.

Die Wirkung des Beraters auf die Steuerpflichtigen des Bereichs der intramarginalen Steuermoral besteht darin, daß er den festgestellten Prozeß der Angleichung an die Grenzmoral fördern wird. Dies ist einmal auf seine Aufgabe als Interessenvertreter zurückzuführen, die von ihm verlangt, daß er Lücken im Gesetz aufspürt und Gesetze zugunsten seiner Auftraggeber auslegt, soweit die daraus resultierenden Verhaltensweisen noch von der herrschenden Gewohnheitsmoral gedeckt werden. Ein Beispiel mag dies verdeutlichen: Ein Gewerbetreibender hatte bisher sein Kraftfahrzeug, das er nur geringfügig geschäftlich nutzte, im Privatvermögen geführt. Für die gewerbliche Nutzung wurde eine angemessene Vergütung verrechnet. Der Berater wird - unter Zugrundelegung der geltenden steuerlichen Vorschriften - empfehlen, das Kraftfahrzeug in den Gewerbebetrieb einzubringen und für die Privatfahrten einen von der Finanzverwaltung in der Regel ohne Einzelnachweis anerkannten Pauschalsatz von 20 bis 25 % anzusetzen. Diese Regelung gilt nach den

Steuerrichtlinien nur unter der Voraussetzung, daß die tatsächlichen Nutzungsverhältnisse nicht wesentlich davon abweichen. Diese einschränkende Bedingung wird aber in der Praxis so gut wie nicht beachtet.

Der Druck auf die intramarginale Moral wird durch den Berater zum anderen dadurch verstärkt, daß seine Tätigkeit die Transparenz innerhalb des intramarginalen Bereichs erhöht und damit den Anpassungsprozeß der intramarginalen Moral an die Grenzmoral beschleunigt. Der Berater übt, da er mit vielen Steuerzahlern Kontakt hat, eine Art "Clearing"-Funktion aus. Die Transparenz wird aber kaum das Maß erreichen, das für den Bereich der allgemeinen Unternehmermoral gilt, da über Steuermanipulationen immer nur im Rahmen eines Beratungsverhältnisses gesprochen wird; die Öffentlichkeit nimmt daran nur in Ausnahmefällen teil.

Der Berater wirkt auf die Steuerpflichtigen des intramarginalen Bereichs im Normalfall in der Weise ein, daß er die Tendenz zur Grenzmoral im Sinne einer Nivellierung verstärkt. Für die Steuerpflichtigen des submarginalen Bereichs kann hingegen vermutet werden, daß sich sein Einfluß in entgegengesetzter Richtung auswirkt. Dies bedeutet, daß der Berater submarginalen Vorstößen der Steuerpflichtigen in mehr oder minder starkem Maße Einhalt gebieten wird. Diese Vermutung gründet sich darauf, daß die gesetzliche Bindung des Beraters und die bei Verletzung der Gesetze angedrohten Sanktionen ihre Wirkung - wenn auch individuell abgestuft - nicht verfehlen werden. Insbesondere das für den Berater neben dem normalen Steuerstrafrecht in Frage kommende Berufsstrafrecht, das im äußersten Falle einen Berufsausschluß vorsieht, läßt die Einschränkung submarginaler Manipulationen erwarten.

Die Stärke der Wirkung des Beraters hängt auch von dem Grad seiner persönlichen moralischen Integrität ab. Nimmt das Verhalten des Beraters Formen an, die im Rahmen der obigen Typologie in der zweiten und dritten Stufe beschrieben worden sind¹⁾, werden auch vom Berater negative Impulse auf die Grenzmoral ausgehen. Passives Verhalten des Beraters wird beim Steuerpflichtigen die Initiative zu weiteren Steuervergehen wecken, während die aktive Mitarbeit des Beraters beim Auffinden von Hinterziehungsmöglichkeiten den Sinn und Zweck einer gesetzlichen Konzipierung der Steuerberatung überhaupt in ihr Gegenteil verkehrt. Bei normal funktionierender Berufsaufsicht kann aber erwartet werden, daß die zuletzt beschriebenen Verhaltensweisen nicht die Regel sind und somit eine gewisse "Bremswirkung" des Beraters auf submarginale Vorstöße festgestellt werden kann.

Die Tätigkeit des Beraters unter dem Blickwinkel der Steuermoral führt im Modell von Briefs tendenziell zu einer Annäherung der intramarginalen Moral an die Grenzmoral und zu einer Eindämmung submarginaler Vorstöße. Seine Wirkung ist also auf eine Nivellierung der Steuermoral gerichtet. Zu fragen ist noch, wie dieser Einfluß aus der Sicht des Staates als Steuergläubiger zu beurteilen ist. Ohne Zweifel liegt es im Interesse des Staates, wenn submarginale Einbrüche, welche die Grenzmoral bedrohen können, eingeschränkt werden. Nicht so eindeutig zu beurteilen ist die Wirkung des Beraters auf die intramarginale Steuermoral. Da der Berater die Tendenz zur Angleichung der intramarginalen an die Grenzmoral verstärkt, also eine "Verschlechterung" der Steuermoral bewirkt, könnte man geneigt sein, diesen Einfluß des Beraters eindeutig negativ zu beurteilen. Dieses Urteil

1) Vgl. Ausführungen S. 57 ff.

mag zutreffen, soweit auf den Einzelfall abgestellt wird. Bei einer Globalbetrachtung wird man dieses Ergebnis hingegen korrigieren müssen. Ergibt sich als Folge der Beratertätigkeit eine gleichmäßigere Besteuerung, so kann damit ein Abbau von Widerständen bei den Steuerpflichtigen verbunden sein und eine gewisse Entspannung im Besteuerungsverfahren eintreten. Die Angleichung der Steuerlasten bedeutet eine Milderung von Wettbewerbsunterschieden und hemmt damit die Versuchung des Steuerzahlers, seine Steuerschuld durch eigenmächtiges Vorgehen aufgrund vorhandener oder vermuteter Wettbewerbsnachteile zu korrigieren. Diese "systemstabilisierende" Wirkung des Beraters liegt im Interesse des Staates, wenn auch nicht übersehen werden darf, daß damit in der Regel eine Tendenz zur Anpassung "nach unten" verbunden sein wird.

Diese stabilisierende Wirkung des Beraters im Bereich der intramarginalen Steuermoral kann aber dazu führen, daß die submarginalen Vorstöße an Häufigkeit und Schwere zunehmen. Steuerpflichtige der submarginalen Zone könnten sich in Anbetracht des geringer gewordenen Wettbewerbsvorteils dazu ermutigt fühlen, den alten Abstand durch neue Manipulationen wiederherzustellen. Ob und in welcher Stärke dieser Einfluß des Beraters wirksam wird, läßt sich aber kaum bestimmen, da es sich hierbei um einen relativ losen Zusammenhang handelt.

Die Analyse der gegenseitigen Abhängigkeiten zwischen dem Verhalten des Beraters und der Steuermoral erlaubt weder eine Aussage darüber, welchen Verlauf die Steuermoral in einem konkreten Fall nehmen wird, noch kann damit ein bestehender Zustand erklärt werden. Hierzu wäre eine Vielzahl von Faktoren zu berücksichtigen. Das Verhalten des Beraters ist nur eine Einflußgröße, deren Wirkung durch einen anderen Faktor leicht überspielt werden kann. Positive Wirkungen des Beraters

auf die Steuermoral sind in nennenswertem Umfang nur in Ausnahmefällen zu erwarten; staatliche Maßnahmen sind wegen des damit verbundenen direkten oder indirekten Zwanges wirkungsvoller.

II. Das Verhältnis des Beraters zur Finanzverwaltung

1. Die Einstellung der Finanzverwaltung zur Besteuerung

a) Der Begriff Besteuerungsmoral

Für den Erfolg oder Mißerfolg der Durchsetzbarkeit einer Besteuerungsidee ist neben der Steuermoral der Pflichtigen auch die Besteuerungsmoral der staatlichen Organe entscheidend.

Oermann versteht unter Besteuerungsmoral die "maßgebliche Berücksichtigung der Steuergerechtigkeitsidee bei der Verteilung und Bemessung der Steuerlast durch alle staatlichen Organe (Gesetzgebung, Verwaltung und Rechtsprechung)"¹⁾. Diese Definition ist für eine Analyse kaum brauchbar, da zuvor geklärt werden müßte, was unter "Steuergerechtigkeit" zu verstehen ist. Da die Finanzwissenschaft von sich aus nicht dekretieren kann, was gerecht oder ungerecht ist, muß nach einer anderen Definition gesucht werden²⁾.

Als Zeichen einer hohen Besteuerungsmoral ist es anzusehen, wenn es der Staat versteht, bei der Durchsetzung seines Steueranspruchs die Mentalität der Pflichtigen zu berücksichtigen. Dies wird in der Regel dann der Fall sein, wenn der Gesetzesvollzug maßvoll geschieht und der Steuerpflichtige verständnisvoll und entgegenkommend behandelt wird. Eine allzu deutliche Betonung der fiskalischen Interessen durch die Finanzverwaltung kann den Pflichtigen widerspenstig machen und damit eine ablehnende Einstellung gegenüber dem Fiskus hervorrufen oder

1) Oermann, Josef, Steuermoral und Besteuerungsmoral, in: Steuerberaterjahrbuch 1957/58, Köln 1958, S. 79.

2) Vgl. hierzu Sultan, Herbert, Finanzwissenschaft und Soziologie, a.a.O., S. 90 f.

eine bereits vorhandene Frontstellung gegen die staatlichen Behörden verstärken¹⁾.

Demnach kann als Indikator der Besteuerungsmoral das Ausmaß und die Verbreitung fiskalischen Denkens innerhalb der staatlichen Organe betrachtet werden. Der somit gewonnene "operationale" Begriff liegt der folgenden Analyse zugrunde²⁾.

Die Besteuerungsmoral steht - wie Sultan³⁾ nachweist - zur Steuermoral in einem polaren Verhältnis. Über die Abhängigkeit der beiden Begriffe voneinander ist damit allerdings noch nichts gesagt. Es scheint aber die Annahme begründet zu sein, daß Steuermoral und Besteuerungsmoral sich wechselseitig beeinflussen⁴⁾. Trifft es zu, daß von der Besteuerungsmoral starke Ausstrahlungen in Richtung auf die Steuermoral ausgehen, so kann der Meinung Bräuers zugestimmt werden, daß der Staat hinsichtlich des moralischen Verhaltens vorleistungspflichtig sei: "Eine falsche Steuerpolitik zwingt oft genug auch den steuerwilligsten Staatsbürger auf eine falsche Bahn, ja sogar auf eine schiefe Ebene. In diesem Sektor des staatlichen Lebens hat eben die öffentliche Gewalt vorzuleisten: Erst dann, wenn der Staat in Gesetzgebung und Verwaltung das Vorbild rechtsstaatlichen Denkens und ethischen Verhaltens gegenüber

-
- 1) Vgl. Spitaler, A., Der maßvolle Gesetzesvollzug, in: Steuerberaterjahrbuch 1961/62, Köln 1962, S. 461 ff.
 - 2) Die unterschiedlichen Formen fiskalischen Verhaltens und die dabei erkennbaren Merkmale für die Stärke fiskalischer Tendenzen werden weiter unten behandelt, wenn es darum geht, die Einwirkungsmöglichkeiten des Beraters auf die Finanzverwaltung im einzelnen darzustellen. (Vgl. S. 83 ff.).
 - 3) Vgl. Sultan, H., Finanzwissenschaft und Soziologie, a.a.O., S. 91.
 - 4) Vgl. Cermann, J., Steuermoral und Besteuerungsmoral, a.a.O., S. 79.

der steuerzahlenden Bevölkerung geliefert hat, kann er vom Staatsbürger auch unbedingte Steuerwilligkeit verlangen und die Erfüllung von Pflichten erzwingen"¹⁾.

b) Die Ermittlungspflichten der Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung hat die Aufgabe, die steuerlich relevanten Sachverhalte zu erforschen. Bei Zweifeln über die tatsächlichen Verhältnisse ist die Finanzbehörde verpflichtet, alle nur möglichen Beweismittel aufzuspüren und weitere Erkenntnisquellen zu benutzen, um die Aufklärung des Sachverhalts voranzutreiben²⁾. Der das Ermittlungsverfahren beherrschende Grundsatz ist die materielle Wahrheit³⁾.

Aus diesem Grundsatz folgt, daß das Finanzamt auch den zu einer Steuerminderung oder Steuerbefreiung führenden Tatbeständen nachgehen muß. Dabei hat das Finanzamt nicht nur die Angaben des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen, sondern auch alles, was sich bei der Ermittlung von Amts wegen ergibt. Vom Finanzamt ist zu fordern, daß es objektiv vorgeht und darauf hinwirkt, daß der Staat nur das erhält, was ihm zusteht⁴⁾.

Die Ermittlungen der Finanzverwaltungen stellen an die Finanzbeamten hohe fachliche und charakterliche Anforderungen. Ohne ausreichende Kenntnisse des materiellen und formellen Steuerrechts ist die Ermittlung der Be-

1) Bräuer, Karl, Probleme einer Finanz- und Steuerreform, Band 1: Die Grundlagen, Bad Wörishofen 1954, S. 3.

2) Vgl. Hübschmann-Hepp-Spitaler, Kommentar zur Reichsabgabenordnung, a.a.O., zu § 204, S. 3.

3) Vgl. Hübschmann-Hepp-Spitaler, Kommentar zur Reichsabgabenordnung, a.a.O., zu § 204, S. 5.

4) Vgl. Becker, Enno, Die Reichsabgabenordnung, 7. Aufl., Berlin 1930, S. 600 ff., insbesondere S. 604.

steuerungsgrundlagen und deren rechtliche Würdigung stark gefährdet. Darüber hinaus ist von den Finanzbeamten zu verlangen, daß sie ihre Erforschungspflicht, die ein Eindringen in die private Lebensphäre des Steuerpflichtigen notwendig macht, mit viel Taktgefühl und einsichtigem Verständnis handhaben. Insbesondere wird erwartet, daß Entscheidungen im Rahmen des freien Ermessens nach Abwägen sämtlicher Umstände mit der nötigen Behutsamkeit getroffen werden.

Der Verwirklichung dieser gleichsam zum Leitbild erhobenen Einstellung der Finanzverwaltung stehen aber mannigfache Schwierigkeiten entgegen, und nicht selten sind in der Realität Verhaltensweisen der Finanzbeamten anzutreffen, die einseitig von fiskalischen Überlegungen beeinflußt sind.

c) Die Neigung zum fiskalischen Denken

Für das fiskalische Denken der Finanzverwaltung, das dadurch gekennzeichnet ist, daß die Interessen des Steuerpflichtigen gegenüber denen des Staates eine untergeordnete Rolle spielen, können mehrere Gründe angeführt werden.

Der erste Grund kann, und dies trifft insbesondere für die Verhältnisse in Deutschland zu, in der historischen Entwicklung liegen. In der nationalsozialistischen Zeit wurde die Finanzverwaltung nicht als "Anwalt" des Staates und des Steuerpflichtigen angesehen, also nicht zur objektiven Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen verpflichtet, sondern ihre Aufgabe bestand in erster Linie in der Wahrnehmung der staatlichen Vermögensinteressen¹⁾.

1) Vgl. Becker, E., Die Reichsabgabenordnung, a.a.O., S. 598 f.

Diese fiskalische Einstellung, die einseitig nur die Interessen des Staates betonte, wirkt mit Sicherheit auch noch bis in die heutige Zeit fort und kommt besonders stark zum Ausdruck, wenn die Finanzverwaltung von ihrem freien Ermessen Gebrauch machen kann.

Ein zweiter Grund für das Auftreten von fiskalischen Einseitigkeiten bei der Besteuerung ergibt sich aus einem gewissen Gefühl der Unsicherheit bei den Finanzbeamten in der Ausübung ihrer Tätigkeiten. Ist der Beamte in der Beurteilung eines ihm vorliegenden Falles nicht sicher, so wird er dazu neigen, die für den Fiskus günstigste Entscheidung zu treffen. Dies wird er tun, weil er damit rechnen muß, daß sein Vorgesetzter seine Arbeit kontrolliert und ihm eine Entscheidung, die den Steuerpflichtigen benachteiligt, nicht in dem Maße anlastet wie eine Maßnahme, welche die Interessen des Staates beeinträchtigt. Auch wird der Beamte aus der Erfahrung im Umgang mit weniger ehrlichen Steuerpflichtigen bei ungeklärten Steuerfällen dazu tendieren, die Entscheidung "pro fisco" ausfallen zu lassen. Das Mißtrauen, der Steuerpflichtige verschleierte bestimmte steuerliche Tatbestände, oder die Meinung, er müsse wegen früherer Steuervergehen hart angefaßt werden, können dabei als die hauptsächlichen Antriebskräfte angesehen werden¹⁾.

Es ist nun zu fragen, welche Ursachen für die Unsicherheit der Finanzverwaltung verantwortlich sind. Zunächst ist auf die mitunter mangelnde Vertrautheit der Finanzbeamten mit den steuerrechtlichen Vorschriften hinzuweisen, die wegen ihres angewachsenen Umfangs und ihrer Kompliziertheit die Beamten nicht selten überfordern.

1) Vgl. Fritsch, Robert, Die Gefahr fiskalischer Einseitigkeiten im steuergerichtlichen Urteilsdenken, in: Steuerberaterjahrbuch 1957/58, Köln 1958, S. 388 ff.

Dieser Faktor sollte aber nicht überbewertet werden, da es die Finanzverwaltung im allgemeinen versteht, ihr Personal ausgezeichnet zu schulen¹⁾.

Die Hauptursache für eine wachsende Unsicherheit in der Finanzverwaltung und damit für das vermutete Auftreten von fiskalischen Einseitigkeiten liegt in der Schwierigkeit der Ermittlungsarbeit, verbunden mit einer für die heutige Zeit charakteristischen Arbeitsüberlastung²⁾. Die Grenzen der Ermittlungstätigkeit des Finanzamts liegen darin, daß sich die Steuerfestsetzung in den überwiegenden Fällen auf Tatsachen gründet, die nur der Steuerpflichtige feststellen kann. Sind die in den Steuererklärungen enthaltenen Angaben unrichtig und unvollständig, muß sie das Finanzamt zunächst hinnehmen. Beanstandet werden kann eine Erklärung nur, wenn sie offensichtliche Fehler enthält, wenn sie zum Beispiel mit früher gemachten Angaben nicht übereinstimmt oder Tatsachen, die von Dritten bekannt geworden sind, dem Inhalt der Erklärung entgegenstehen.

Auch im Veranlagungsverfahren ist die Finanzbehörde nicht in der Lage, sich über die meist recht komplizierten Sachverhalte hinreichende Gewißheit zu verschaffen. Wie schwierig die Arbeit der Finanzbeamten ist, wird deutlich, wenn man sich vergegenwärtigt, daß die steuerlichen Tatbestände "derartig mannigfach, vielgestaltig und in ihren Einzelheiten umfangreich sind, daß eine minuziöse und genaue Erforschung in einem Massenverfah-

1) Die von der Finanzverwaltung in Deutschland eingerichteten Finanzschulen genießen einen guten Ruf. Beweis dafür ist die Nachfrage der Wirtschaft nach Fachkräften, die diese Schulen besucht haben.

2) Vgl. Fredersdorf, Hermann, Der Steuerbeamte als Mittler zwischen dem Staat und dem Steuerpflichtigen, in: Steuerberaterjahrbuch 1958/59, Köln 1959, S. 119 ff.

ren praktisch unmöglich ist"¹⁾. Aus Zeitgründen ist daher die Steuerverwaltung in vielen Fällen nur noch in der Lage, die Verwaltungsarbeit mengenmäßig ohne Rücksicht auf die Richtigkeit zu bewältigen. Die Folge ist eine erhebliche Einschränkung der Ermittlungstätigkeit des Finanzamts. Dies wird von Veröffentlichungen von Steuerbeamten und von außerhalb der Finanzverwaltung stehenden Autoren bestätigt²⁾.

2. Die Einflußnahme des Beraters auf die Finanzverwaltung

a) Der mäßigende Einfluß des Beraters

Die Aufgabe des Beraters als Interessenvertreter seiner Auftraggeber besteht darin, auf das Verhalten der Finanzverwaltung in dem Sinne einzuwirken, daß einseitig von fiskalischen Überlegungen beeinflusste Entscheidungen, die den Interessen des Steuerpflichtigen zuwiderlaufen, vermieden werden. Der Berater scheint hierzu besonders gut geeignet. Nicht nur seine im Vergleich zum Steuerpflichtigen besseren fachlichen Kenntnisse, sondern auch seine Stellung als nicht unmittelbar vom Besteuerungsvorgang Betroffener befähigen ihn, auf die von fiskalischen Interessen geprägten Entscheidungen der Finanzverwaltung mäßigend einzuwirken. Das Finanzamt wird den Einwendun-

1) Hübschmann-Hepp-Spitaler, Kommentar zur Reichsabgabenordnung, a.a.O., zu § 204, S. 10.

2) Bund Deutscher Steuerbeamten, in: Beamtenwarte, Beilage Mai 1963; Spitaler, Armin, Rationalisierung der Finanzverwaltung, in: Finanzrundschau, Köln 1955, S. 197; Maaß, Walter, Steuerverwaltungsreform durch Schaffung eines Einheitskontos, in: Deutsches Steuerrecht, 1957, S. 2; vgl. auch die aus dem Jahre 1956 stammende Denkschrift zur Steuergesetzgebung und Steuerverwaltung des Bundes Deutscher Steuerbeamten, Paderborn 1956.

gen des Beraters eher vertrauen als denen des Steuerpflichtigen, der auch oftmals nicht in der Lage ist, das von ihm Gewollte in verständlicher und überzeugender Form vorzutragen.

In vielen Fällen wird der Berater durch weitergehende Aufklärung der den Entscheidungen des Finanzamts zugrundeliegenden tatsächlichen Verhältnisse erreichen, daß das Finanzamt seine bei Unkenntnis der Einzelheiten oder bei nicht richtiger Würdigung der einzelnen Sachverhalte getroffene Entscheidung revidiert. Hat der Steuerpflichtige zum Beispiel Kosten für eine betrieblich veranlaßte Auslandsreise als Betriebsausgaben verbucht und hat das Finanzamt die Abzugsfähigkeit mit dem Hinweis darauf, daß solche Reisen für Angehörige seines Berufsstandes ungewöhnlich sind, versagt, so wird es die Aufgabe des Beraters sein, dem Finanzamt in überzeugender Weise darzulegen, daß die Auslandsreise zwar ungewöhnlich war, aber die besondere geschäftliche Situation des Steuerpflichtigen diese Reise erforderlich gemacht hat.

Ein anderes Beispiel ist die steuerliche Behandlung der Kraftfahrzeugkosten für einen betrieblich und privat genutzten Personenkraftwagen. Hier sind die Finanzämter dazu übergegangen, einen Mindestprozentsatz für die private Kraftfahrzeugnutzung anzusetzen. Liegt dieser Satz für den zu beratenden Steuerpflichtigen objektiv zu hoch, so wird der Berater wiederum durch Einzelnachweise dem Finanzamt darzulegen versuchen, daß die Anwendung des Pauschalsatzes im vorliegenden Fall zu einem unrichtigen Ergebnis führt. Der Berater erfüllt also die Aufgabe, auf Grund seiner Kenntnis der individuellen Verhältnisse des Steuerpflichtigen die steuerlich relevanten Sachverhalte für das Finanzamt klarer und verständlicher zu machen mit dem Ziel, unter Vermeidung einsei-

tig fiskalischer Betrachtungsweisen eine sachgerechte Besteuerung zu erreichen.

Der Erfolg des Beraters in der Beeinflussung der Finanzverwaltung hängt dabei in erster Linie von der Stichhaltigkeit der vom Berater vorgebrachten Argumente und von seinem Geschick ab, eine Sache klar und überzeugend vorzutragen. Daneben ist aber nicht ohne Bedeutung für den Grad der Einflußnahme, welches Ansehen der Berater bei der Finanzverwaltung genießt. Ist der Berater durch sein Verhalten in der Vergangenheit bei den Finanzbehörden als zuverlässiger und loyaler Partner bekannt, wird das Finanzamt den Darlegungen des Beraters auch ohne einen bis ins einzelne gehenden Nachweis vertrauen und in einer Sache, die für den Berater von großer Bedeutung ist, großzügiger verfahren. Dieses Verhalten des Finanzamts wird zwar in einzelnen Fällen mit der gesetzlichen Forderung nach Objektivität nicht ganz zu vereinbaren sein, drängt sich aber aus verfahrensökonomischen Gründen auf und wird auch niemals ganz zu unterbinden sein. Solange diese Verstöße des Finanzamts gegen seine objektive Ermittlungspflicht keinen ins Gewicht fallenden Umfang annehmen und auch nicht an Schwere zunehmen, werden Bedenken, die in einer negativen Beeinflussung der Steuermoral zu sehen sind, noch nicht zu erheben sein.

Dagegen wird ein Berater, der beim Finanzamt als unzuverlässig gilt, es ungleich schwerer haben, mit seinen Argumenten durchzukommen. Das Finanzamt wird ihm von vornherein mit Mißtrauen begegnen und in jedem einzelnen Fall eindeutige Beweise fordern. Allerdings verbieten sich hier Schikanen des Finanzamts, die nicht nur darin bestehen können, daß etwas bewiesen werden soll, was auf andere Weise bereits bewiesen worden ist, sondern auch darin, daß es auf Beweisen besteht, wo eine glaubhafte Versicherung ausreichen müßte oder wo es

auf den Beweis gar nicht ankommt¹⁾).

Der positive Einfluß des Beraters auf den Ablauf der Besteuerung hängt also davon ab, inwieweit es ihm gelingt, auf die Einschränkung fiskalischer Verhaltensweisen der Finanzbeamten hinzuwirken. Die damit verbundene Besserung der Besteuerungsmoral kann zur Entspannung des Verhältnisses der Steuerzahler zur Finanzverwaltung beitragen und so auch die Moral der Steuerpflichtigen günstig beeinflussen.

Fiskalische Einseitigkeiten können sich insbesondere dann bemerkbar machen, wenn dem Finanzamt bei seinen Entscheidungen vom Gesetzgeber weitgehend freie Hand gelassen worden ist oder Schätzungen vorgenommen werden müssen. Daher sollen im folgenden einige dieser Fälle untersucht werden. Der Zweck der Analyse besteht in der Darstellung der verschiedenen Erscheinungsformen fiskalischen Verhaltens und der sich in den einzelnen Situationen für den Berater ergebenden Einwirkungsmöglichkeiten. Die Analyse, die sich im wesentlichen auf praktische Erfahrungen des Verfassers stützt, soll die zuvor beschriebenen allgemeinen Zusammenhänge weiter konkretisieren.

b) Das Verhalten des Beraters in einzelnen Situationen

aa) bei Ermessensentscheidungen

Ermessen bedeutet die Wahlmöglichkeit zwischen mehreren erlaubten Entscheidungen. Die Notwendigkeit eines Ermessensspielraumes für die Verwaltung ergibt sich aus Zweck-

1) Vgl. Hübschmann-Hepp-Spitaler, Kommentar zur Reichsabgabenordnung, a.a.O., zu § 204, S. 9.

mäßigkeitsgründen¹⁾. Es ist dem Gesetzgeber nicht möglich, vorausschauend alle nur denkbaren Sachverhalte zu regeln. Deshalb muß die Verwaltung über einen gewissen Spielraum verfügen, der es ihr erlaubt, ihre Entscheidungen den jeweiligen Gegebenheiten des Einzelfalles so anzupassen, daß sie von allen Beteiligten als befriedigende Lösung empfunden werden. "Mit steigender Kompliziertheit des Wirtschaftslebens wird die Wahrung der gleichmäßigen Wirkung der Besteuerung immer mehr zur Unmöglichkeit, wenn an der starren Tatbestandsmäßigkeit festgehalten wird"²⁾.

Sind Ermessensentscheidungen aus Gründen der Praktikabilität der Verwaltung notwendig, so ist zu untersuchen, in welcher Form die Finanzverwaltung von ihrem Ermessen Gebrauch zu machen hat. Felix³⁾ weist darauf hin, "daß unter dem Einfluß rechtsstaatlichen Gedankenguts die Auswahl innerhalb der Ermessensgrenzen der Behörde nicht mehr ganz vorbehaltlos überlassen ist". Die Grundgedanken einer rechtsstaatlichen Verfassung, wie zum Beispiel die Berücksichtigung der Menschenwürde und des Grundsatzes von Recht und Billigkeit, engen den Ermessensspielraum bereits so weit ein, daß die Beurteilung schon weitgehend vorgezeichnet und nicht mehr eine beliebige, sondern nur noch die richtige Entscheidung zu treffen ist⁴⁾.

Wenn diese Aussage auch als eine ideale Lösung des Ermessensproblems angesehen werden kann, muß doch für die

1) Vgl. Felix, Günther, Ermessensausübung im Steuerrecht, Band 11 der Schriftenreihe des Instituts der Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf 1955, S. 18 f.

2) Wacke, Gerhard, Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit, in: Steuer und Wirtschaft 1947, S. 66.

3) Felix, G., Ermessensausübung ..., a.a.O., S. 18.

4) Vgl. Felix, G., Ermessensausübung ..., a.a.O., S. 18; auch Germann, Oskar Adolf, Zur Problematik der Ermessensentscheide, in: Festgabe zum 70. Geburtstag von Erwin Ruck, Basel 1952, S. 178.

praktische Anwendung dieser Grundsätze beachtet werden, daß die Mehrzahl der Finanzbeamten bei ihrer alltäglichen Verwaltungsarbeit dabei überfordert ist. Geht es zum Beispiel um Entscheidungen über Auskunftersuchen, über Anträge auf Stundung, Nachsichtgewährung und Verlängerung der Steuererklärungsfrist oder über den Erlaß von Steuern aus Billigkeitsgründen, so geben die oben erwähnten allgemeinen Grundsätze der Ermessensausübung für die konkrete Entscheidung nicht viel her. Für den mit der Entscheidung beauftragten Finanzbeamten bedeutet es keine wesentliche Hilfe, wenn er nach Prinzipien verfahren soll, deren Inhalt wiederum weitgehend erklärungsbedürftig ist. Dazu kommt noch, daß der Beamte in der Regel nicht die Fähigkeit besitzt, solche tiefschürfenden Überlegungen anzustellen, oder aus Zeitgründen dazu nicht in der Lage ist. In der Praxis wird also ein weit größerer Ermessensspielraum für die Entscheidungen der Finanzverwaltung bleiben, als es die Ausführungen von Felix erwarten lassen.

Für den Steuerberater ergibt sich die Aufgabe, die Entscheidungen des Finanzamts, bei denen es von seinem Ermessen Gebrauch gemacht hat, sorgfältig daraufhin zu überprüfen, ob sie zweckmäßig und für den Steuerpflichtigen zumutbar sind. Er wird darauf achten, daß jegliche Willkür, die in Form von offensichtlich sachfremden Erwägungen und Schikanen auftreten und auf persönlichen Beweggründen beruhen kann, ausgeschaltet wird¹⁾. So wird sich der Berater zum Beispiel gegen jedes übertriebene Auskunftsverlangen des Finanzamtes wehren, das den Steuerpflichtigen in unzumutbarer Weise belasten würde. Sollte das Finanzamt bei erstmaliger Überschreitung der Frist für die Abgabe der Steuererklärungen den Verspä-

1) Vgl. Maassen, Kurt, Arten des steuerlichen Ermessens und Rechtsschutz gegen Ermessensentscheidungen, in: Steuerberaterjahrbuch 1953/54, Köln 1954, S. 144 f.

tungszuschlag bereits nach dem Höchstsatz bemessen oder dem Steuerpflichtigen, weil er bestimmten Anordnungen des Finanzamtes nicht nachkommt, überhöhte Erzwingungsgelder auferlegen, so wird der Berater dieses Verhalten der Finanzbehörde ebenfalls als Verstoß gegen die Ermessensausübung rügen¹⁾.

bb) bei Schätzungen

Eine Schätzung liegt im Steuerrecht vor, wenn es sich um das Feststellen und Verwenden eines Näherungs- oder Wahrscheinlichkeitsbetrages handelt²⁾. Voraussetzung für die Anwendung von Schätzungsverfahren ist immer die Unmöglichkeit der Ermittlung oder Berechnung der nach dem Gesetz zu suchenden Besteuerungsgrundlagen. Schätzungen werden auch dann als zulässig angesehen, wenn die Aufklärung eines Sachverhaltes durch die Finanzverwaltung mit einem nicht vertretbaren Aufwand an Zeit und Arbeit verbunden wäre. Die Entscheidung darüber, wann im konkreten Falle diese Grenze überschritten ist, ist weitgehend dem Ermittlungsbeamten anheimgestellt.

Die Aufgabe der Schätzung besteht darin, die durch unvollständige oder fehlende Unterlagen entstehenden Lücken zu schließen, um eine gleichmäßige Besteuerung zu gewährleisten³⁾. Das Ziel der steuerlichen Schätzung muß es also sein, diejenigen Werte zu ermitteln oder ihnen nahe zu kommen, die sich ergeben würden, wenn die

1) Vgl. Maassen, K., Arten des steuerlichen Ermessens ..., a.a.O., S. 148 f.

2) Vgl. Bramson, Karl-Heinz, Die Gewinnsschätzungsmethoden im Steuerrecht, Düsseldorf 1957, S. 15 f.

3) Vgl. Hübschmann-Hepp-Spitaler, Kommentar zur Reichsabgabenordnung, a.a.O., zu § 217, Anm. 5 (S.6) und Tipke, Klaus, und Kruse, Heinrich Wilhelm, Reichsabgabenordnung, 2.-3. Aufl., Köln 1965/68, zu § 217 A 2 (S. 709).

Besteuerungsgrundlagen auf Grund einwandfreier Unterlagen ermittelt werden könnten.

Für den Steuerpflichtigen bedeutet die Durchführung einer Schätzung, insbesondere wenn sie die Folge einer Verwerfung der Buchführung ist, daß die für die Einrichtung der Buchhaltung aufgewendeten Kosten umsonst gewesen sind. Die Eröffnung eines Strafverfahrens kann sich anschließen. Nachteilig kann sich weiterhin für den Steuerpflichtigen bei der Schätzung auswirken, daß sowohl die Entscheidung über die Notwendigkeit der Schätzung als auch über deren Höhe nicht unwesentlich von dem Ermessen der Finanzbeamten abhängt.

Dem Finanzbeamten wird es nun in den seltensten Fällen gelingen, alle Umstände, die für einen Wahrscheinlichkeitsschluß von Bedeutung sind, zu erkennen und richtig gegeneinander abzuwägen, wie es im Interesse einer zutreffenden Schätzung notwendig ist. Nur allzu oft werden, auch aus Gründen der Arbeitsüberlastung, die Schätzungen oberflächlich und routinemäßig vorgenommen. "Es ist äußerst schwierig und man möchte, vom Standpunkt der psychologischen Erfahrung aus, fast sagen, ausgeschlossen, eine Schätzung ... auf rein sachlicher Grundlage durchzuführen. Selbst bei dem Bemühen um Objektivität spielen immer wieder Sympathie und Antipathie, Mitgefühl und Neid, unstatthafte Verallgemeinerungen eine gewisse Rolle"¹⁾.

In dieser Situation wird der Steuerberater versuchen, durch verständnisvolles Eingehen auf die Belange der Finanzverwaltung und des Steuerpflichtigen dem Grundsatz der gleichmäßigen Besteuerung gerecht zu werden. Diese Aufgabe, bei den Finanzämtern auftretenden Überspitzungen entgegenzutreten, setzt beim Berater viel psycholo-

1) Schorer, E., Allgemeine Steuerpsychologie, in: Finanzarchiv, N.F., Bd. 9, 1943, S. 359 f.

gisches Einfühlungsvermögen und Taktgefühl voraus¹⁾.

Der Berater wird bei der Vornahme einer Schätzung hauptsächlich darauf hinwirken, daß alle Umstände berücksichtigt werden, die auf die Höhe der Schätzung von Einfluß sind. Die Berücksichtigung aller Faktoren macht, soweit es um die Schätzung des Gewinns eines Gewerbebetriebes geht, das Eindringen in die betrieblichen Verhältnisse erforderlich. Kenntnisse der Eigenarten des Gewerbebezweiges, dem der zu schätzende Betrieb angehört, und Vertrautheit mit den Besonderheiten des Betriebes gegenüber vergleichbaren Betrieben erweisen sich dabei als sehr vorteilhaft.

Zum Beispiel kann der tatsächliche Betriebsgewinn außergewöhnlich hoch oder niedrig sein. Das findet aber keinen Niederschlag in den von den Finanzbehörden angewendeten Richtsätzen, und deshalb müssen die Gründe für die Abweichungen von dem Normalen vom Steuerpflichtigen und seinem Berater in überzeugender Weise dargelegt werden. Dabei muß die Schätzung auf den feststehenden betrieblichen Zahlen aufbauen. Es ist zum Beispiel ungenau, den Gewinn eines Handelsbetriebes, der Waren mit unterschiedlichen Handelspreisen vertreibt, mit Hilfe eines durchschnittlichen Rohaufschlages zu ermitteln. Hier ist es zutreffender, die Mengenverhältnisse der Waren zu berücksichtigen und mit unterschiedlichen Rohaufschlägen zu rechnen.

Besonders mißtrauisch ist die Finanzverwaltung, wenn der Steuerpflichtige nachzuweisen versucht, daß sein Gewinn wegen überhöhter Kosten unter dem liegt, der sich bei Anwendung der amtlichen Richtsätze ergibt. In diesen Fällen verlangen die Finanzämter oft bis ins einzelne gehende Nachweise, die vom Steuerpflichtigen meist nicht erbracht

1) Vgl. hierzu auch Ruland, Heinrich, Zur steuerlichen Schätzung, in: Steuerberaterjahrbuch 1954/55, Köln 1955, S. 323 f.

werden können. Die Folge kann die Besteuerung eines fiktiven Gewinns sein, der über dem tatsächlich erwirtschafteten liegt. Bei finanziell schwachen Betrieben kann diese Mehrbelastung ruinös wirken. Auf der anderen Seite ist aber festzustellen, daß durch die Besteuerung nach Richtsätzen Betriebe mit einem überdurchschnittlichen Ertrag steuerlich begünstigt werden. Im Ergebnis ergibt sich eine ungleichmäßige Besteuerung, die um so unerträglicher wird, je starrer die Richtsätze von den Finanzämtern gehandhabt werden.

Für den Steuerberater ergibt sich hieraus ein weites Betätigungsfeld, indem er durch die Erforschung und Offenlegung der tatsächlichen Betriebsverhältnisse dazu beiträgt, die Starrheit in der Anwendung der Richtsätze durch die Finanzverwaltung aufzulockern. Ein besonderer Einsatz muß von ihm - aus seiner Stellung als Interessenvertreter des Steuerpflichtigen heraus - in den Fällen erwartet werden, in denen die Zugrundelegung der Richtsätze einen zu hohen Gewinn ergeben würde. Liegt der tatsächliche Gewinn höher als nach den vom Finanzamt angewendeten Richtsätzen, so ist es Sache des Finanzamts, diesen Fehler vielleicht bei einer späteren Betriebsprüfung richtigzustellen; der Berater würde aber gegen seine Pflichten als Wahrer der Interessen seines Auftraggebers verstoßen, wenn er hier ohne Zustimmung seines Mandanten intervenieren würde.

Ein spezielles Problem bei der Durchführung von Schätzungen liegt in der Festsetzung des sogenannten Unsicherheitszuschlags. Solche Unsicherheitszuschläge werden damit begründet, daß der Steuerpflichtige, der seinen steuerlichen Mitwirkungsverpflichtungen nicht nachkommt, den Nachteil der dadurch möglicherweise entstehenden Unsicherheit tragen muß. Wer sich besonders fehlerhaft verhält, muß einen Zuschlag für vermutete hinterzogene Steuern

hinnehmen¹⁾. Der Übergang zur Strafsteuer, etwa wegen "Widerstands des Steuerpflichtigen", und zum Einsatz der Schätzung als "besonderes Mittel finanzpolitischer Erziehungsversuche oder auch wirtschaftspädagogischer Absichten"²⁾ ist dabei schnell vollzogen. Da die Festsetzung der Höhe des Unsicherheitszuschlages weitgehend in das Ermessen der Finanzbeamten gestellt ist, wird die Gefahr fiskalischer Einseitigkeiten um so größer sein, je weniger gewissenhaft und verantwortungsbewußt die Finanzbeamten dabei vorgehen. Der Berater wird, soweit Unsicherheitszuschläge im Rahmen einer Schätzung von der Finanzverwaltung als notwendig angesehen werden, daher besonders wachsam sein müssen.

cc) bei Buch- und Betriebsprüfungen

Der Steuerpflichtige empfindet die Durchführung einer Betriebsprüfung in der Regel als Bedrückung und Belästigung³⁾. Schon bei Adam Smith ist zu lesen: "Die Steuer kann die Pflichtigen häufigen Besuchen und gehässigen Ausforschungen seitens der Erheber unterwerfen und sie dadurch höchst unnötigen Beunruhigungen, Plackereien und Bedrückungen aussetzen, und wenn auch die Plackereien nicht eigentlich Kosten sind, so sind sie doch sicher-

1) Vgl. Tipke-Kruse, Reichsabgabenordnung, a.a.O., zu § 217 A 5 (S. 713); auch Hübschmann-Hepp-Spitaler, a.a.O., zu § 217, Anm. 52 (S. 30 f.).

2) Ruland, H., Zur steuerlichen Schätzung, a.a.O., S. 327.

3) Vgl. Thoma, Gerhard, Steuerberatung und Betriebsprüfung, in: Steuerberaterjahrbuch 1955/56, Köln 1956, S. 170; auch Loepelmann, Hans U., Die Gegenprüfung, 2. Aufl., Heidelberg 1963, S. 27. Zur geschichtlichen Entwicklung und zur Organisation der Betriebsprüfung vgl. Grabower, Rolf, Steuerliches Prüfungswesen, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 2. Band, 2. Aufl., Tübingen 1956, S. 393 ff. und derselbe, Zur steuerlichen Betriebsprüfung, in: Finanzrundschau, 33. Jahrg., 1956, Sp. 606.

lich den Kosten gleich, mit denen sich jeder gern von ihnen loskaufen möchte"¹⁾.

Die Betriebsprüfer begnügen sich heute nicht nur mit der Feststellung von äußeren Merkmalen, sondern müssen, um die persönlichen Einkommens- und Vermögensverhältnisse der Steuerpflichtigen zu durchleuchten, Bücher und Aufzeichnungen prüfen, Auskünfte, Nachweise und Vorlage aller für die Besteuerung in Betracht kommender Schriftstücke verlangen²⁾.

Der beim Steuerpflichtigen latent vorhandene Steuerwiderstand kann dabei durch ein psychologisch ungeschicktes Verhalten der Steuerbeamten noch verstärkt werden. Besonders nachteilig wirkt sich auf das Steuerklima aus, wenn den Betriebsprüfern eine rein fiskalische Betrachtungsweise anezogen oder von ihren Vorgesetzten zur Pflicht gemacht worden ist. Auf Grund der Ausbildung der Betriebsprüfer bei der Finanzverwaltung, die eine praktische Tätigkeit in der Wirtschaft nicht umfaßt, ist es oft verständlich, wenn trotz aller Bemühungen um Objektivität das fiskalische Denken nicht ganz unterdrückt werden kann³⁾.

In der Praxis kommt diese Einstellung der Betriebsprüfer darin zum Ausdruck, daß für einen großen Teil von ihnen eine Betriebsprüfung nur dann "erfolgreich" gewesen ist, wenn sich Steuernachforderungen ergeben haben. Entsprechend werden dann die Methoden, Ansatzpunkte und Schwergewichte bei den Betriebsprüfungen so gesteuert, daß möglichst hohe Steuernachzahlungen erwartet werden kön-

-
- 1) Smith, A., Der Reichtum der Nationen, 2. Band, hrsg. von Heinrich Schmidt nach der Übers. von Max Stirner, Leipzig 1910, S. 244 f.
 - 2) Vgl. auch Baier, Willy, und Fähnrich, Herbert, Die steuerliche Betriebsprüfung, 2. Aufl., Stuttgart 1963, S. 198 ff.
 - 3) Vgl. Thoma, G., Steuerberatung und Betriebsprüfung, a.a.O., S. 177.

nen. Im Vordergrund der Betriebsprüfung steht dabei nicht mehr die Prüfung der materiellen Richtigkeit der Besteuerungsgrundlagen, sondern das Bestreben, unbekannte Steuerfälle aufzudecken. Die Betriebsprüfung nimmt unter diesen Voraussetzungen die Formen einer Unterschlagungsprüfung an, bei der die Interessen des Steuerpflichtigen nur eine untergeordnete Rolle spielen. Bei den Betriebsprüfern ist in dieser Situation eine gewisse Passivität bei der Ermittlung der für den Steuerpflichtigen günstigen Tatbestände festzustellen, die sich darin äußert, daß die Prüfungen abgebrochen werden, wenn Ergebnisse zugunsten des Steuerpflichtigen wahrscheinlich werden, oder daß bereits festgestellte günstige Tatsachen in dem von den Prüfern anzufertigenden Bericht nicht erwähnt werden.

Die Tendenz zum fiskalischen Denken wird bei den Betriebsprüfern noch verstärkt durch bei den Finanzverwaltungen geführte Erfolgsstatistiken über die durchgeführten Betriebsprüfungen. Wird die Qualität des einzelnen Betriebsprüfers nach dem beurteilt, was er für den Staat "hereinholt", so ist der Prüfer im Nachteil, der überwiegend Betriebe prüft, bei denen "alles in Ordnung ist". Um im Vergleich zu seinem Kollegen, der mit Betrieben zu tun hat, bei denen sich Beanstandungen ergeben, nicht ins Hintertreffen zu geraten, wird er "schärfer" werden müssen. Dies hat zur Folge, daß gerade die ehrlichsten und korrektesten Steuerzahler von der Betriebsprüfung am härtesten betroffen werden¹⁾. Diese Überlegungen haben Spitaler²⁾ veranlaßt, die Abschaffung der Erfolgsstatistiken zu fordern: "Kein Einsichtiger wird die Beseitigung des Betriebsprüfungsdienstes fordern,

1) Vgl. Thoma, G., Steuerberatung und Betriebsprüfung, a.a.O., S. 178; auch Loepelmann, H.U., Die Gegenprüfung, a.a.O., S. 29 und S. 184 f.

2) Spitaler, A., Der Geist des Steuerverfahrens, in: Steuerberaterjahrbuch 1954/55, Köln 1955, S. 476.

im Gegenteil: Es kann nur sein kräftiger Ausbau in Betracht kommen, nicht zuletzt auch im Interesse der ehrlichen Steuerpflichtigen. Dann sollte man aber auf diese ziffernmäßigen Nachweisungen verzichten, da sie in ihrer Rückwirkung auf ehrgeizige Betriebsprüfer schlimmen Schaden stiften können".

Neigt die Betriebsprüfung zu einer übermäßigen Betonung der fiskalischen Interessen, so hat der Steuerberater zusammen mit dem Pflichtigen dafür zu sorgen, daß die Steuerforderungen den rechtlich zulässigen Ermessensspielraum nicht überschreiten und daß die Betriebsprüfung auch nicht in besonderen Fällen zu einem "Tribunal"¹⁾ wird. Die Abwehrreaktion des Beraters erstreckt sich auf die Prüfung der tatsächlichen und rechtlichen Grundlagen aller Forderungen des Betriebsprüfers und ist auf das Ziel ausgerichtet, die endgültige Steuerlast auf das Maß zurückzuführen, das sich nach dem Gesetz ergibt.

Die Tätigkeit des Beraters sollte sich aber zweckmäßigerweise nicht nur auf die Zeit während der Betriebsprüfung erstrecken, sondern schon früher einsetzen, um für den Beginn der Betriebsprüfung besser gerüstet zu sein. Der Berater wird insbesondere dafür sorgen, daß Steuerstrafatbestände vermieden werden und daß das durch die Betriebsprüfung auf den Unternehmer zukommende steuerliche Risiko in überschaubaren Grenzen gehalten wird. Denn unerwartet hohe Steuernachzahlungen können den Unternehmer zu einer Änderung seiner betrieblichen Dispositionen zwingen.

Auf einen Punkt im Rahmen der Vorbereitung auf die Betriebsprüfung soll kurz näher eingegangen werden. Der Tendenz der Betriebsprüfer, in jedem Falle etwas "heraus-

1) Kruk, Max, Das Fallbeil der Betriebsprüfung, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung, 1966, Nr. 155, S. 9.

zuholen", wird in der Praxis häufig dadurch begegnet, daß man bewußt Reserven in den Bilanzen bildet, die man dann im Falle der Betriebsprüfung zu opfern bereit ist. Damit ist den Interessen der Betriebsprüfer gedient, und für den Unternehmer ergeben sich keine schwerwiegenden Nachteile, da er die Auflösung der Reserven ja schon bei deren Bildung einkalkuliert hatte.

Die Grenzen für die Bildung solcher Reserven liegen da, wo der Tatbestand der Steuerhinterziehung erfüllt ist. Dieser ist dann gegeben, wenn die Reserven ohne ausreichende wirtschaftliche Begründung gebildet werden, also willkürlicher Natur sind. In Anbetracht der Vielgestaltigkeit der Wirtschaftsprozesse und der oft nur geringen Möglichkeit der Einschätzung von in der Zukunft liegenden Risiken haben der Unternehmer und sein Berater hier einen weiten Spielraum, ohne Gefahr zu laufen, mit dem Steuerstrafrecht in Konflikt zu geraten. Während der Betriebsprüfung werden dann oft Scheingefechte um Positionen geführt, die vom Berater bereits als von vornherein verloren angesehen worden sind.

An diesem Sachverhalt zeigt sich deutlich, wie eine durch die Erfolgsstatistiken bei den Finanzämtern geförderte fiskalische Einstellung der Betriebsprüfer bei dem Unternehmer und seinem Berater Verhaltensweisen provozieren können, die sich zwar oft am Rande des Zulässigen bewegen werden, aber dazu führen, daß die Erfolge der Betriebsprüfung nur Scheinerfolge sind. Dieser Effekt wird noch dadurch verstärkt, daß viele Betriebsprüfungen in dem Zeitpunkt abgebrochen werden, in dem sich ein bestimmter Umfang an Steuernachforderungen ergeben hat. Es stellt sich hierbei wieder heraus, wie fragwürdig die Erfolgsstatistiken der Betriebsprüfung sind und wie wenig sich eine übertrieben fiskalische Einstellung der Betriebsprüfung lohnt.

Während des Zeitraumes der Betriebsprüfung kommt es für den Berater darauf an, die Tendenzen und Absichten des Betriebsprüfers bei seinem Vorgehen zu erfassen und auszuwerten. Der Berater wird sich der Methodik des Vorgehens des Betriebsprüfers weitgehend anpassen und dabei darauf achten, daß die Interessen des Unternehmers hinreichend berücksichtigt werden. Die Gedanken, die der Betriebsprüfer aus zum Teil verständlichen Gründen nicht zu Ende denken will, muß der Berater aufgreifen und in einer fachlichen Aussprache mit dem Betriebsprüfer weiter erörtern. Der Berater wird dabei immer bestrebt sein, die verständnisvolle Zusammenarbeit mit dem Betriebsprüfer zu suchen. Eine vergiftete Atmosphäre, die mit gegenseitigen Schikanen verbunden ist, hemmt den Ablauf der Betriebsprüfung und dient letztlich keiner der sich streitenden Parteien. Demgegenüber können durch eine konziliante Zusammenarbeit schwierige Situationen im beiderseitigen Interesse überbrückt werden.

III. Folgerungen für den Berufsstand der Steuerberater

1. Die Forderung nach Unabhängigkeit

Um auf die Steuermoral und Besteuerungsmoral in möglichst hohem Maße positiv einwirken zu können, ist zu fordern, daß der Berater frei ist von jeder Einflußnahme von dritter Seite. Im Verhältnis zum Steuerpflichtigen kommt es insbesondere darauf an, daß der Berater in seinem Verhalten nicht von der Finanzverwaltung beeinflusst wird. Sollte hier ein Abhängigkeitsverhältnis in irgendeiner Form gegeben sein und der Steuerpflichtige davon erfahren, wird er mißtrauisch gegenüber seinem Berater werden. Es wird zu einer Beeinträchtigung des gegenseitigen Vertrauens kommen, das als Grundlage des Beratungsverhältnisses unentbehrlich ist.

Steuerliche Fragen werden unter diesen Voraussetzungen nicht mehr mit der notwendigen Offenheit diskutiert. Der Steuerpflichtige wird versuchen, bestimmte steuerliche Tatbestände zu verheimlichen, um auf diese Weise seine Steuerschuld zu vermindern, die er auf Grund des "finanzamtsfreundlichen" Verhaltens seines Beraters als zu hoch vermutet. Nimmt die Abhängigkeit des Beraters ausgeprägte Formen an, wird der Steuerpflichtige mit dem Abbruch der Beziehungen drohen.

Hier ist natürlich noch hinzuzufügen, daß es für den Steuerpflichtigen nicht ganz einfach ist, eine echte Abhängigkeit seines Beraters vom Finanzamt zu erkennen. Häufig wird er bereits bei einer gesetzestreuen Auslegung durch den Berater eine Parteinahme für den Fiskus vermuten, einfach deshalb, weil ihm die damit verbundene Steuerschuld zu hoch erscheint. Aber nicht hinter jedem Verhalten des Beraters, das für den Steuerpflichtigen zu höheren Steuerbelastungen führt, verbirgt sich eine Einflußnahme des Finanzamts, so sehr der Steuerpflichtige auch geneigt sein mag, eine solche zu vermuten. Versucht

er dieses Gefühl der vermeintlichen Abhängigkeit seines Beraters gegen ihn als Druckmittel einzusetzen, so bedarf es bei dem Berater eines hohen Maßes an Willensstärke und psychologischer Geschicklichkeit, um den eigenen Standpunkt durchzusetzen, ohne den Steuerpflichtigen vor den Kopf zu stoßen.

Liegt aber eine echte Abhängigkeit vor und weiß der Steuerpflichtige in hinreichendem Maße davon, so ist das Vertrauensverhältnis zwischen Berater und Mandant gestört, und damit sind die Chancen einer positiven Einflußnahme des Beraters auf die Steuermoral seines Mandanten gering. Dagegen ist die Wahrscheinlichkeit, daß der Berater seinen Aufklärungs- und Erziehungspflichten bei der Beratung nachkommt, um so größer, je unabhängiger die Stellung des Beraters ist und je vertrauensvoller sich die Zusammenarbeit gestaltet.

Nun ist aber noch zu fragen, aus welchen Gründen und auf welche Weise der Berater in Abhängigkeit von der Finanzverwaltung geraten kann. Ein Gefühl der Abhängigkeit kann insbesondere bei ängstlichen Gemütern unter den Beratern schnell entstehen. Wurden in der Vergangenheit ihre Anträge und Vorhaben mit Entschiedenheit vom Finanzamt zurückgewiesen oder ihnen bei gewissen Unkorrektheiten mit einer Meldung an die Berufskammer gedroht, so kann sich beim Berater ein Gefühl der Resignation breitmachen, das in letzter Konsequenz dazu führt, daß der Berater zum Erfüllungsgehilfen des Finanzamts unter Vernachlässigung seiner beruflichen Pflichten wird.

Für das deutsche Beratungswesen dürfte hierbei die geschichtliche Entwicklung des Berufsstandes von besonderer Bedeutung sein. Vergegenwärtigt man sich, daß während der nationalsozialistischen Zeit die Berater - ohne rechtliche Grundlage - von der Finanzverwaltung gegängelt wurden und sie gezwungen waren, in erster

Linie die Interessen des Staates wahrzunehmen, so wird man verstehen, daß sich ein grundlegender Gesinnungswandel bei den Finanzbehörden und bei den älteren Beratern auch bis heute noch nicht ganz vollzogen hat.

Hinzu kommt, daß bis zum Erlaß des Steuerberatungsgesetzes im Jahre 1961 die Zulassung als Berater und die Erlaubnis, geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen zu leisten, jederzeit von den Finanzbehörden zurückgenommen werden konnte. Die Drohungen mit dem Entzug der Zulassung haben mit Sicherheit, wenn auch in den meisten Fällen von untergeordneten Amtsorganen ausgesprochen, ihre Wirkung auf die Berater nicht verfehlt. Die Rechtslage wurde im Jahre 1961 geändert. Die Änderung der Einstellung der Beamten der Finanzverwaltung und der Angehörigen des Berufsstandes ist ein langwieriger Prozeß des Umdenkens, der auch heute noch nicht als abgeschlossen angesehen werden kann.

Neigt so mancher Berater aus einer gewissen Ängstlichkeit oder aus einer noch nicht überwundenen historischen Erfahrung dazu, den Wünschen und Vorstellungen des Finanzamts weitgehend zu folgen, ist es andererseits auch vorstellbar, daß dieses Verhalten auf einem falsch verstandenen Begriff der Loyalität beruht. Loyales Verhalten gegenüber den Finanzbehörden umfaßt zwar auch eine gewisse Fairness, aber niemals die Parteinahme zugunsten des Fiskus und zum Schaden des vom Berater vertretenen Steuerpflichtigen.

Ein weiterer Grund für die Abhängigkeit des Beraters ist nicht selten in seiner Bequemlichkeit zu suchen. Ausgehend von dem Gedanken, daß ein reibungsloser Ablauf der Besteuerung dann am ehesten gewährleistet ist, wenn der Berater den Vorstellungen des Finanzamts folgt, leistet er keinen Widerstand, auch wenn dabei die Interessen des Steuerpflichtigen zu kurz kommen. Bei diesem Verhalten

des Beraters kommt ihm zugute, daß viele Steuerpflichtige nicht in der Lage sind, die Qualität der Arbeit des Beraters zu beurteilen.

Ohne größere Schwierigkeiten wird es dem Berater möglich sein, falls der Steuerpflichtige aus irgendwelchen Gründen mißtrauisch werden sollte, auf einzelne Erfolge seiner Tätigkeit, auch wenn es nur scheinbare Erfolge sind, hinzuweisen. Gibt der Steuerpflichtige sich damit nicht zufrieden, so wird sich der Berater für die Belange des Steuerpflichtigen in höherem Maße einsetzen. Die Höhe der Steuerschuld hängt also bei diesem bequemen Verhalten des Beraters unter Umständen davon ab, in welchem Umfang der Steuerpflichtige die Tätigkeit des Beraters beurteilen kann und ob er ein bei ihm aufkommendes Gefühl des Mißtrauens dazu benutzt, den Berater auf seinen mangelnden Einsatz aufmerksam zu machen.

Dieses Verhalten des Beraters hat eine ungleichmäßige Besteuerung zur Folge, die nach dem Grad der vom Steuerpflichtigen von seinem Berater verlangten Einsatzbereitschaft abgestuft ist. Die positive Wirkung auf die Steuermoral des Steuerpflichtigen wird wohl gänzlich ausbleiben, da ein bequemes Verhalten des Beraters erwarten läßt, daß er nicht nur den Wünschen des Finanzamtes weitgehend folgt, sondern auch seine Sorgfalts- und Aufklärungspflichten gegenüber dem Mandanten vernachlässigt. Ein aufkommendes Gefühl des Mißtrauens beim Steuerpflichtigen wegen einer vermuteten Abhängigkeit des Beraters kann darüber hinaus das Vertrauensverhältnis belasten und die Bereitswilligkeit des Steuerpflichtigen zur Mitarbeit beeinträchtigen.

Aber auch im Verhältnis zur Finanzverwaltung ergibt sich, daß der Einfluß des Beraters auf die Besteuerungsmoral um so größer sein wird, je unabhängiger seine Stellung ist. Hier geht es insbesondere darum, daß der Berater nicht in wirtschaftliche Abhängigkeit zu seinem Auftrag-

geber gerät und damit diesen in die Lage versetzt, daß er Druck auf ihn ausüben kann. Der Finanzbeamte wird unter diesen Umständen der Argumentation des Beraters mit Skepsis und Mißtrauen begegnen. Dies kann dann so weit führen, daß der Beamte auch berechtigten Wünschen des Beraters ablehnend gegenübersteht und als Folge für die Durchsetzung der Rechtsweg beschritten werden muß. Der Ablauf der Besteuerung würde dadurch nicht unerheblich verzögert.

Ist der Berater hingegen unabhängig, wird er seine Vermittlerrolle wesentlich besser spielen können und die Finanzverwaltung eher zum Einlenken bereit sein. Der mäßigende Einfluß des Beraters auf die Einstellung der Finanzbeamten wird dann auch eine Beschleunigung des Besteuerungsverfahrens zur Folge haben.

2. Zur Frage der Homogenität in der Wahrnehmung der Berufspflichten

Wie oben schon ausführlich dargelegt worden ist, hat es der Berater bei der Betreuung risikofreudiger oder unbedachter Steuerpflichtiger besonders schwer. Die Versuchungen für den Berater, gewisse Zugeständnisse an den Steuerpflichtigen wegen der allgemein schlechten Steuermoral zu machen, sind dann besonders groß, wenn der Berater damit rechnen muß, daß ein Berufskollege, der die Berufspflichten weniger ernst nimmt, das von ihm beanstandete Verhalten billigen wird.

Der Berater wird sich aber um so leichter in diesen schwierigen Fällen durchsetzen können, je geschlossener und einheitlicher sämtliche Berater ihre Berufs- und Standespflichten zur Geltung bringen. Dies hätte dann zur Folge, daß ein Fall, den ein Berater nicht für vertretbar hält, auch nicht von einem anderen übernommen

wird, es sei denn, daß der Kollege den Nachweis der Vertretbarkeit führen kann. Die Position des einzelnen Beraters gegenüber seinen Mandanten würde unter diesen Umständen sehr stark sein, da sich ein sonst mögliches Ausweichen auf einen anderen Berater nicht lohnt. Ein echtes Solidaritätsbewußtsein unter den Beratern bei hohem beruflichen Ethos entwickelt sich aber um so leichter, je homogener der Kreis der Berufsträger ist¹⁾.

Dabei gibt es mehrere Möglichkeiten, auf welche Weise weniger befähigte und verantwortungslose Berater vom Berufsstand ferngehalten werden können. Zunächst ist an den natürlichen Ausleseprozeß zu denken, der in besonders hohem Maße die weniger befähigten Berater ausschalten wird. Wem die Kenntnisse fehlen, wird sich im Wettbewerb nicht durchsetzen können. Der Schaden für die Allgemeinheit durch unwissende Berater wird dadurch gemildert, daß die Finanzämter als Gegenpartei des Steuerpflichtigen zwar nicht dessen spezielle Sonder Vorteile verfolgen werden, aber doch kraft Gesetzes verpflichtet sind, die Steuerschuld objektiv zu ermitteln. Ebenfalls werden verantwortungslose Berater, die sich nicht als Organ der Rechtsverwirklichung fühlen, sondern lediglich als Werkzeug, um auf jedem nur denkbaren Weg für ihre Mandanten Vorteile herauszuschlagen, einer natürlichen Auslese unterliegen. Die Finanzbehörden wie der Steuerpflichtige werden bald feststellen, daß sie es nur mit Blendern zu tun haben, deren Erfolge nur Scheinerfolge sind, und nicht mit wirklichen vertrauenswürdigen Fachleuten.

Der Ausleseprozeß hat aber seine Grenzen und wird insbesondere bei allgemeiner schlechter Steuermoral nicht in ausreichendem Maße funktionieren. Wenn die öffentli-

1) Vgl. Spitaler, A., Steuerberater und Finanzverwaltung, a.a.O., S. 8 f.

che Meinung dazu neigt, den um die Berufspflicht wenig bekümmerten Berater, der das scheinbar Unmögliche eben doch noch möglich macht, zu bewundern, scheint eine Ausmerzungen der skrupellosen Berater auf natürlichem Wege nicht mehr möglich. Im Gegenteil wird der mehr oder weniger verantwortungslose Berater einen weit größeren Kreis von Mandanten an sich ziehen können als ein gewissenhafter Kollege, der seine beruflichen Pflichten ernst nimmt.

Als erste Maßnahme, den Ausleseprozeß zu unterstützen und eine homogene Zusammensetzung des Berufsstandes zu fördern, ist das Erfordernis einer besonderen Zulassung zur Tätigkeit als Berater zu erwähnen. Durch fachliche Prüfungen wird es in erster Linie gelingen, die Gruppe der "Unwissenden" unter den Beratern niedrig zu halten, obwohl festzuhalten ist, daß solche Berater, die nach bestandener Prüfung ihre erworbenen Kenntnisse nicht dauernd auf dem laufenden halten, bei dem sich in ständigem Wandel befindlichen Steuerrecht schnell wieder zu "Unwissenden" werden können. Bei der Ausschaltung von verantwortungslosen Beratern hilft keine allgemeine Zulassung oder moralische Prüfung. Hier ist es notwendig, eine berufsständische Organisation zu bilden, deren Aufgabe im wesentlichen darin besteht, auf die Einhaltung der Berufspflichten durch ihre Mitglieder zu achten.

Der Prozeß der Bereinigung des Berufsstandes ist gewiß langwierig und das Ziel der Entwicklung eines echten Solidaritätsbewußtseins vielleicht nie ganz erreichbar. Je größer aber die Fortschritte in dieser Richtung sind, um so mehr wird das Ansehen des Berufsstandes in der öffentlichen Meinung steigen, und um so eher ist damit zu rechnen, daß seitens des Beraters positive Impulse auf die Steuermoral und Besteuerungsmoral ausgehen werden.

Die Analyse des Verhaltens des Beraters unter dem Aspekt der Steuermoral und Besteuerungsmoral ergibt kein einheitliches Bild. Die für ihn charakteristische Interessenlage läßt Konflikte erwarten, die seine Leistung im Interesse des Staates beeinträchtigen. Das Interesse seiner Auftraggeber und das Eigeninteresse des Beraters an einem ausreichenden Einkommen sind starke Kräfte, die seiner Tätigkeit im Dienste des Staates bei Durchsetzung der Besteuerung entgegenwirken können.

Wenn auch über den Zusammenhang zwischen Beraterverhalten und Steuermoral keine eindeutige Aussage möglich ist, so gibt doch die Analyse des Beraterverhaltens in den für ihn typischen Situationen die Grundlage dafür ab, seine Tätigkeit aus der Sicht der von der Finanzwissenschaft entwickelten Besteuerungsgrundsätze zu beleuchten.

D. Die Funktionen des Beraters aus der Sicht der Besteuerungsgrundsätze

I. Die Aufgaben der Besteuerung und die Besteuerungsgrundsätze

1. Die Aufgaben der Besteuerung

Unter Steuern werden in finanzwissenschaftlicher Sicht "Zwangsabgaben ohne Anspruch auf Gegenleistung"¹⁾ verstanden. In dieser Definition kommen die beiden wichtigsten Merkmale des Steuerbegriffs zum Ausdruck, die die Steuern von den anderen Einnahmen der öffentlichen Hand wie Gebühren, Beiträge, Erwerbseinkünfte und öffentliche Anleihen unterscheiden. Die Entrichtung der Steuer ist an keine individuelle Gegenleistung des Staates gebunden. Der Steuerzahler kann also die Steuerzahlung nicht mit dem Hinweis verweigern, daß er die öffentlichen Einrichtungen nicht oder nicht in der seiner Steuerleistung entsprechenden Höhe in Anspruch genommen hat.

Das zweite Begriffsmerkmal besteht darin, daß die öffentliche Hand Steuern durch hoheitlichen Akt einseitig festsetzt. Hier zeigt sich der Zwangscharakter der Steuern, der nicht dahingehend zu verstehen ist, daß die Erhebung von Steuern in jedem Falle an Zwangsmaßnahmen gebunden ist, sondern nur, "daß die dieser Art geforderten Leistungen weder frei caritativen, noch frei verkehrswirtschaftlichen Charakters sind und demgemäß ihr Maß und ihre Art einseitig von der Zwangsgewalt der öffentlichen Körperschaften festgesetzt werden"²⁾.

1) Schmölders, Günter, Allgemeine Steuerlehre, a.a.O., S. 65.

2) Gerloff, Wilhelm, Die öffentliche Finanzwirtschaft, a.a.O., S. 150.

Steuern werden vom Staat in erster Linie zur Deckung des öffentlichen Finanzbedarfs erhoben. Im Verlaufe der Steuergeschichte sind sie - von unbedeutenden Ausnahmen abgesehen - immer eingeführt worden, um dem Staat finanzielle Mittel zur Deckung des öffentlichen Bedarfs zu erschließen¹⁾. Neben diese fiskalische Aufgabe der Steuer ist seit Mitte des vorigen Jahrhunderts die sozialpolitische Aufgabe getreten.

Insbesondere durch den Einfluß von Adolph Wagner wurde die sozialpolitische Funktion der Steuer hervorgehoben, die darin besteht, "regulierend in die Verteilung des Volkseinkommens einzugreifen", und zwar so, "daß eine Veränderung der im freien Verkehr sich vollziehenden Verteilung erfolge"²⁾. Weitere mit steuerlichen Mitteln zu verfolgende Zielsetzungen sind konjunktur-, struktur-, wachstums- und bevölkerungspolitischer Art. Auch werden sie zur qualitativen Verbrauchslenkung (zum Beispiel Alkoholsteuer) eingesetzt.

2. Die Besteuerungsgrundsätze

Die Finanzwissenschaft hat in immer erneuten Ansätzen versucht, Grundsätze für die Besteuerung aufzustellen. Diese Grundsätze sind Gesetze des Sollens: ihr Ziel ist "die Aufstellung eines Idealbildes der Besteuerung, das nur auf dem Wege der Spekulation gefunden werden kann"³⁾. Aus diesem Grunde wurden im Laufe der Geschichte eine Vielzahl von Steuerprinzipien aufgestellt, von denen hier nur die wichtigsten genannt werden sollen.

1) Vgl. Gerloff, Wilhelm, Steuerwirtschaftslehre, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 2. Bd., 2. Aufl., Tübingen 1956, S. 252.

2) Wagner, Adolph, Lehr- und Handbuch der politischen Ökonomie, Bd. 6, Finanzwissenschaft, 2. Teil, 2. Aufl., Leipzig 1890, S. 207.

3) Gerloff, W., Steuerwirtschaftslehre, a.a.O., S. 269.

Von Adam Smith sind die vier "Grundregeln über die Steuern im allgemeinen" aufgestellt worden¹⁾:

1. Gleichmäßigkeit der Besteuerung;
2. Bestimmtheit der Steuerforderung (Ausschaltung von Willkür bei der Steuererhebung);
3. Bequemlichkeit der Steuerzahlung hinsichtlich der Steuertermine und Zahlungsformen;
4. Billigkeit, das heißt Minimierung der Steuerverwaltungskosten.

Die Grundsätze der Bestimmtheit, Bequemlichkeit und Billigkeit können als Verwaltungsgrundsätze bezeichnet werden. Ihre Befolgung soll den Staatsbürger vor der Willkür des Staates und seiner Beauftragten schützen²⁾.

Von etwa gleichrangiger Bedeutung sind die von Adolph Wagner aus dem Geist der Sozialreform entwickelten Steuergrundsätze.

Er unterscheidet³⁾:

1. Finanzpolitische Grundsätze: "Ausreichendheit" der Steuer und Beweglichkeit der Besteuerung;
2. Volkswirtschaftliche Grundsätze: Wahl der "richtigen Steuerart"; das Einkommen ist als Steuerquelle dem Vermögen vorzuziehen.
3. Gerechtigkeitsgrundsätze: Allgemeinheit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung;
4. Steuerverwaltungsgrundsätze: Bestimmtheit, Bequemlichkeit und Streben nach möglichst niedrigen Erhebungskosten.

Da die meisten der erwähnten Steuergrundsätze, wie Gerloff nachweist, ihre Begründung außerhalb der Fi-

1) Vgl. Smith, Adam, Der Reichtum der Nationen, a.a.O., S. 243 ff.

2) Vgl. Kolms, Heinz, Finanzwissenschaft, Teil II, 3. Aufl., Berlin 1966, S. 78.

3) Vgl. Wagner, Adolph, Lehrbuch der politischen Ökonomie, a.a.O., S. 304.

nanzwissenschaft finden, hat er versucht, solche Prinzipien aus dem Zweck und der Funktion der Steuer abzuleiten¹⁾. Ausgehend von der finanziellen und ökonomischen Funktion der Steuer als Bedarfsdeckungsmittel gelangt Gerloff zu den für die Steuerpolitik entscheidenden Grundsätzen der Steuerbeschränkung und der geringsten Nutzeneinbuße. Als Maß für die Besteuerung wird die Steuerfähigkeit oder die Steuerkraft des einzelnen Staatsbürgers genommen²⁾.

Zu einem ähnlichen Ergebnis gelangt auch Hedtkamp auf Grund makroökonomischer Untersuchungen der Steuerwirkungen³⁾. Er bestreitet die Möglichkeit einer wissenschaftlichen Begründung steuer- und finanzpolitischer Prinzipien und versucht, Maßstäbe für ein rationales Steuersystem aus dem Gesamtzusammenhang der Wirtschaft mit Hilfe eines ökonomischen Steuerbegriffs zu deduzieren. Für sozialethische Postulate bleibt hier kein Raum. Sie sind zwar für die Rechtfertigung der Besteuerung bedeutsam, "liegen aber jenseits der ökonomischen Begriffsbildung und sind politische Urteile oder Werturteile"⁴⁾.

Neumark⁵⁾ meint, daß die Besteuerungsgrundsätze zwar primär aus der Erkenntnis des Zweckes und der Funktionen

1) Vgl. Gerloff, W., Steuerwirtschaftslehre, a.a.O., S. 268 f.

2) Vgl. Gerloff, W., Steuerwirtschaftslehre, a.a.O., S. 275 ff.

3) Vgl. Hedtkamp, Günter, Das ökonomisch rationale Steuersystem, in: Weltwirtschaftliches Archiv, Band 86 (1961 I), Hamburg 1961, S. 232 ff.; ähnlich auch Myrdal, Gunnar, Das politische Element in der nationalökonomischen Doktrinbildung, 2. Ausgabe, Hannover 1963, 7. Kapitel.

4) Hedtkamp, G., Das ökonomisch rationale Steuersystem, a.a.O., S. 240.

5) Vgl. Neumark, Fritz, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, Tübingen 1970, S. 15 ff.

der Besteuerung abzuleiten seien, aber auch sozialetischen Inhalt haben müßten, um als Maßstab für die kritische Beurteilung bestehender Steuerformen und -techniken gelten zu können. Es ist ihm bewußt, daß er damit zwangsläufig "Werturteile" in die Diskussion einführt; er glaubt aber, nicht darauf verzichten zu können, da nach seiner Ansicht die Besteuerungsgrundsätze mehr seien als bloße "Verwaltungsmaximen"¹⁾.

Enthält das System der Besteuerungsgrundsätze auch solche wirtschafts- und sozialpolitischen Charakters, so wird deren relative Bedeutung und Abhängigkeit von bestimmten ökonomisch-gesellschaftlichen Bedingungen ersichtlich. Mit der Änderung der Ziele und Funktionen der Besteuerung, der Steuerstruktur und der Steuertechnik wandeln sich auch die Ansichten darüber, wie das Steuersystem zu gestalten ist und welche Zwecke mit der Besteuerung verfolgt werden sollen. Diese örtlich-zeitliche Relativität der Grundsätze hat insbesondere Adolph Wagner hervorgehoben²⁾.

Unter den gegebenen politisch-ökonomischen Verhältnissen in den westlichen demokratischen Staaten mit relativ hohem wirtschaftlichen Entwicklungsstand ist eine stärkere Betonung der wirtschafts- und sozialpolitischen Zwecke der Besteuerung erkennbar. Diese Entwicklung hat dann auch ihre Auswirkungen auf die Formulierung und Interpretation der Besteuerungsprinzipien.

Ein Versuch, die traditionellen Steuerprinzipien unter den gegenwärtigen Verhältnissen zu deuten, wurde von

1) Vgl. Neumark, F., Grundsätze ..., a.a.O., S. 17.

2) Vgl. Wagner, Adolph, Lehr- und Handbuch der politischen Ökonomie, a.a.O., S. 299.

Neumark unternommen¹⁾. Wenn sich seine Systematik auch eng an die von Adolph Wagner anlehnt, so finden sich doch neue Deutungen der alten Postulate. Dies trifft insbesondere für die wirtschaftspolitischen Grundsätze zu. Hinzuweisen ist auf die wirtschaftsordnungspolitischen Prinzipien wie Vermeidung steuerdirigistischer Eingriffe, Minimierung steuerlicher Eingriffe in die wirtschaftliche Dispositionsfreiheit der Individuen und Vermeidung ungewollter Beeinträchtigung des Wettbewerbs. Die prozeßpolitischen Grundsätze fordern aktive und passive Flexibilität der Besteuerung und eine Beeinflussung des wirtschaftlichen Wachstums.

Die von Myrdal gegen das Vorgehen der historisch und soziologisch eingestellten Finanztheoretiker vor rund 40 Jahren vorgebrachte Kritik wird teilweise auch auf Neumark angewendet werden können²⁾. Myrdal weist auf den Widerspruch hin, daß bei der Diskussion der Steuerprinzipien auf der einen Seite die begrenzte und zeitgebundene Gültigkeit der Postulate hervorgehoben werde und auf der anderen Seite allgemeine Forderungen aufgestellt würden, die eine Hierarchie inhaltsloser Formeln darstellten. Der Nachweis, daß die aufgestellten Prinzipien ein Ausdruck der herrschenden Kultur und Zivilisation seien, würde nicht angetreten. Den historischen Relativismus benutzten diese Autoren lediglich, um sich gegen Angriffe zu verteidigen; er hindere sie aber nicht vor doktrinären Spekulationen. Selbst wenn es möglich wäre, für eine bestimmte geschichtliche Epoche mit Hilfe einer soziologischen Kulturanalyse die Steuerprinzipien

1) Vgl. Neumark, Fritz, Grundsätze der Besteuerung in Vergangenheit und Gegenwart, Sitzungsberichte der wissenschaftlichen Gesellschaft an der Johann Wolfgang Goethe-Universität Frankfurt/M., Bd. 3, Wiesbaden 1965, und derselbe, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, a.a.O.

2) Vgl. Myrdal, G., Das politische Element ..., a.a.O., S. 154 f.

mit Inhalt zu füllen, fragt sich Myrdal, ob nicht auch in "der Vorstellung von einer, wiewohl zeitgebundenen doch gleichwohl für ein gewisses Zeitalter gegebenen objektiven Wertsphäre durchaus dieselbe Art von metaphysischem Absolutismus"¹⁾ liegen würde. Myrdal zieht daraus den Schluß, daß Finanzwissenschaft überhaupt nur in Form einer umfassenden Inzidenzlehre betrieben werden könne.

Der Kritik Myrdals ist weitgehend zuzustimmen. Seine Auffassung, daß die ökonomische Theorie frei von Werturteilen sein sollte²⁾, hat er aber im Vorwort zur englischen Neuauflage seines Buches (1953) etwas modifiziert, wenn er schreibt: "Dieser Glaube an die Existenz eines Wissens, das unabhängig von Bewertungen gewonnen werden kann, ist, wie ich heute meine, naiver Empirismus"³⁾. Er kommt zu dem Ergebnis, daß es erforderlich sei, von Anbeginn bis zum Ende mit expliziten Wertprämissen zu arbeiten, die nicht willkürlich eingeführt werden, sondern gesellschaftlich relevant sein müssen.

Für die folgende Analyse soll nun - trotz berechtigter Kritiken - von den Wagnerschen Steuergrundsätzen mit den von Neumark vorgenommenen aktuellen Interpretationen und Ergänzungen ausgegangen werden. Dies scheint begründet, weil es den Kritikern der traditionellen Besteuerungsgrundsätze bisher nicht gelungen ist, die

1) Myrdal, G., Das politische Element ..., a.a.O., S. 155.

2) Bei dieser Aussage handelt es sich allerdings auch um ein Werturteil. Dieses scheint aber notwendig, da nur auf diese Weise die Analyse zu Ergebnissen führt, die einer rationalen Kritik unterworfen werden können.

3) Abgedruckt bei Myrdal, G., Das politische Element ..., a.a.O., S. VII.

Lehre der Steuerprinzipien durch etwas Gleichwertiges zu ersetzen¹⁾. Der Kritik Myrdals wird aber Rechnung getragen, indem versucht wird, Werturteile möglichst zu vermeiden. Soweit sie doch Eingang in die Untersuchung finden, soll dies ausdrücklich kenntlich gemacht werden.

1) So auch Neumark, F., Grundsätze ..., a.a.O., S. 17.

II. Die Funktionen des Beraters unter dem Gesichtspunkt der Steuererhebungsgrundsätze

1. Der Grundsatz der Bestimmtheit der Besteuerung

Die Verwirklichung des Grundsatzes der Bestimmtheit in der Besteuerung, der die Ausschaltung willkürlichen Verhaltens seitens der Finanzverwaltung zum Ziele hat, setzt ein einfaches Steuersystem, eine klare Gesetzes-sprache und ausreichende Erläuterungen zu den steuerlichen Vorschriften voraus¹⁾. Durch eindeutige Umschreibung der steuerlichen Tatbestände werden unterschiedliche Auslegungen vermieden und damit Streitigkeiten zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Finanzamt beseitigt.

Im Hinblick auf die Verwirklichung des Grundsatzes der Bestimmtheit der Besteuerung ist die Fähigkeit des Beraters, den gesetzgebenden Körperschaften und der Finanzverwaltung bei der Abfassung von Gesetzen, Verordnungen und Richtlinien als Gesprächspartner zu dienen, hervorzuheben. Es ist nicht zu verkennen, daß der Steuerberater auf Grund seiner praktischen Erfahrungen Auswirkungen der steuerrechtlichen Theorien und Bestimmungen in vielen Fällen besser beurteilen kann als der Beamte. Daher scheint es notwendig, bei der Abfassung und Änderung von Gesetzen, Verordnungen und Erlassen die Berufsvertretung der Steuerberater in verstärktem Maße einzuschalten.

Wenn auch die Mitwirkung der Berater eine verständlichere und eindeutigere Formulierung steuerlicher Normen ermöglichen könnte, so entspricht dies nur bedingt ihrem Interesse. Ein gewisses Maß an Kompliziertheit der Steuergesetzgebung ist wesentliche Voraussetzung der Steuerberatung. Würden die Gesetze so abgefaßt sein, daß sie auch

1) Vgl. Gerloff, W., Steuerwirtschaftslehre, a.a.O., S. 274.

für den mit marginaler Intelligenz ausgestatteten Pflichtigen noch verständlich wären, würde sich die Beschäftigung eines Beraters weitgehend erübrigen. Das Interesse der Berater an einer gewissen "Schwerverständlichkeit" der Steuervorschriften ist unverkennbar.

Die Zunahme der Unverständlichkeit und Undurchsichtigkeit der Steuerrechtsnormen, die sich seit einigen Jahrzehnten in fast allen entwickelten westlichen Staaten feststellen läßt, wirkt sich im besonderen Maße auf den Berufsstand der Steuerberater aus. Seine Geschichte beweist, daß die Entwicklung des Berufes eine Folge der wachsenden Komplizierung der Steuergesetze ist. Dies ist einmal auf die gestiegene Bedeutung der "direkten" Steuern zurückzuführen, die es notwendig macht, die besonderen, in der Person des Pflichtigen liegenden Umstände zu berücksichtigen. Zum anderen sind die wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Verhältnisse komplizierter geworden, was sich ebenfalls in den Steuerrechtsnormen widerspiegeln muß. Als dritter wichtiger Grund ist der Einfluß der organisierten und spezialisierten "pressure groups" auf die Gesetzgebung zu erwähnen.

Die Verbreitung der steuerberatenden Berufe ist aber nicht nur eine Folge dieser Entwicklung, sondern auch eine Voraussetzung dafür. Dies wird deutlich, wenn man bedenkt, daß eine gewisse Verbreitung der Steuerberatung notwendig ist, um eine differenzierte Besteuerung überhaupt durchführen zu können.

Paßt sich der Gesetzgeber in der Formulierung der steuerrechtlichen Normen aber weitgehend dem Ausbildungsgrad und fachlichen Niveau eines einzelnen Berufskreises an, leidet darunter die Gemeinverständlichkeit der Gesetze. Im Extremfall werden dann nur

noch Gesetze von Fachleuten gemacht und in der Praxis auch von ihnen angewandt. Ohne Berater müßte die Gesetzgebung notgedrungen einfacher und verständlicher sein, da sonst die Durchführung nicht hinreichend gesichert wäre. Fraglich ist aber, inwieweit in diesem Fall den Gerechtigkeitsvorstellungen ausreichend entsprochen werden könnte. So wird beispielsweise eine erwünschte Individualisierung der Steuerlast immer mit Komplikationen verbunden sein.

Aber noch auf andere Weise haben die Berater dazu beigetragen, den Schwierigkeitsgrad des Steuerrechts zu erhöhen. Ihre Tätigkeit hat zur Folge, daß die steuerlichen Möglichkeiten intensiver ausgeschöpft werden und um steuerliche Fragen häufiger und hartnäckiger gestritten wird. Dies hat der Gesetzgeber vielfach zum Anlaß genommen, differenziertere Regelungen vorzunehmen, die die Übersichtlichkeit und Verständlichkeit der Steuergesetze weiter beeinträchtigten.

Betrachtet man die gegenwärtige Steuergesetzgebung, so läßt sich feststellen, daß sie einen Grad an Undurchsichtigkeit und Unverständlichkeit erreicht hat, der das im Interesse der Steuerberatung erwünschte Maß weit übersteigt. Die von vielen Seiten aufgestellte Forderung nach "Vereinfachung" des Steuerrechts wird von den Beratern gleichfalls unterstützt¹⁾. Hierbei ist an eine

1) Vgl. Hartz, Wilhelm, Möglichkeiten und Grenzen der Vereinfachung des Steuerrechts, in: Steuer-Kongreß-Report 1964, München und Berlin 1964, S. 98 ff.; Untersuchungen zum Einkommensteuerrecht unter besonderer Berücksichtigung textkritischer, rechtssystematischer und verfassungsrechtlicher Gesichtspunkte - Bericht der Einkommensteuerrkommission, Schriftenreihe des Bundesministeriums für Finanzen, Heft 7, Bonn 1964; Koch, Carl, Die Unzulänglichkeiten der Reichsabgabenordnung und ihre Behebung, in: Steuerberater-jahrbuch 1963/64, Köln 1964, S. 415 ff.; Spitaler, Armin, Rechtssicherheit, Zweckmäßigkeit und Gerechtigkeit im Steuerrecht, in: Steuerberaterjahrbuch

sprachliche und sachliche Revision der Gesetzesnormen und an eine Verminderung der zahlreichen Sonderbestimmungen (Vergünstigungen) zu denken¹⁾.

Verstoßen umfangreiche Spezialregelungen gegen den Grundsatz der Bestimmtheit und sind diese auch oft eine Quelle materieller Ungleichheit der Besteuerung, so muß auch auf einen positiven, psychologischen Aspekt der Sonderbestimmungen hingewiesen werden. Die Steuerausweichmöglichkeiten ("loopholes") erfüllen oft die Funktionen von Ventilen für den beim Steuerpflichtigen in mehr oder weniger starkem Maße vorhandenen Steuerwiderstand. Werden

1957/58, Köln 1958, S. 143 ff.; Tipke, Klaus, An den Grenzen der Rechtssicherheit im Steuerverfahrensrecht, in: Steuer-Kongreß-Report 1965, München und Berlin 1965; Thoma, Gerhard, Zur Vereinfachung der steuerrechtlichen Bestimmungen, in: Steuerberaterjahrbuch 1968/69, Köln 1969, S. 23 ff.

Von der Finanzwissenschaft wird die Abschaffung der Bagatellsteuern im Rahmen der Bestrebungen, das bestehende Steuerkonglomerat durch ein Steuersystem zu ersetzen, schon seit langem gefordert. Vgl. hierzu insbesondere Nöll von der Nahmer, Robert, Lehrbuch der Finanzwissenschaft, Band I, Allgemeine Finanzwissenschaft, Köln und Opladen 1964, S. 233 f., und derselbe, Band II, Spezielle Steuerlehre, Köln und Opladen 1964, S. 246 ff.

- 1) Vgl. Neumark, Fritz, Grundsätze ..., a.a.O., S. 352. Als nicht ganz zufriedenstellend sind in diesem Zusammenhang die Ergebnisse der "Kommission zur Vereinfachung des Steuerrechts" in ihren Gutachten: Untersuchungen zum Einkommensteuerrecht ..., a.a.O., zu bezeichnen. Die Kommission gelangt zu der Ansicht, daß bei der Einkommensteuer, insgesamt gesehen, keine Möglichkeiten grundlegender Vereinfachung bestehen. Außer einigen Detailverbesserungen ist nach ihren Vorschlägen alles beim alten zu belassen. (Vgl. a.a.O., S. 30 f.) Ähnlich äußern sich auch Hartz, Wilhelm, Mehr Rechtssicherheit im Steuerrecht, Ziele-Wege-Grenzen, in: Steuerberaterjahrbuch 1965/66, Köln 1966, S. 75 ff. und derselbe, Sittlichkeit, Rechtssicherheit und Gewaltenteilung als Elemente des Rechtsstaates, in: Steuerberaterjahrbuch 1958/59, Köln 1959, S. 31 ff.; Maassen, Kurt, Individuelle Steuergerechtigkeit und Steuervereinfachung, in: Finanzrundschau 1959, S. 145 ff.

Steuervergünstigungen "ausgetüftelt", so wird der Steuerpflichtige das Gefühl haben, die Steuerbehörde überlistet zu haben. "Das Recht auf dem Gebiete der Besteuerung spielt nicht selten die Rolle eines Beruhigungsmittels (anaesthésiant), indem es psychologisch gewisse 'Inseln der Freiheit' übrig läßt"¹⁾.

Daneben sind positive Auswirkungen auch im Verhältnis des Beraters zum Steuerpflichtigen zu erwarten. Für den Berater bedeutet das Herausfinden von Steuerersparnismöglichkeiten "Erfolge", die das Verhältnis zum Pflichtigen günstig beeinflussen und damit die Arbeit des Beraters wesentlich erleichtern können. Auch wird der Steuerpflichtige, soweit Unregelmäßigkeiten in der Vergangenheit vorgekommen sind, auf Drängen des Beraters eher bereit sein, diese abzustellen, wenn der Berater auf der anderen Seite Möglichkeiten der Steuereinsparung vorweisen kann.

2. Die Forderung nach Praktikabilität steuerlicher Maßnahmen

Unter dem Grundsatz der Praktikabilität soll das Postulat verstanden werden, die Steuerpolitik so zu gestalten, daß ihre Maßnahmen und die von ihr verfolgten Ziele dem intellektuellen Verständnis des durchschnittlichen Pflichtigen und den institutionellen und fachlichen Kapazitäten der Veranlagungs- und Kontrollbehörden entsprechen²⁾. Die effiziente Anwendbarkeit steuerlicher Maßnahmen ist also abhängig von der Steuermoral und der Besteuerungsmoral. Die damit zusammenhängenden Probleme

1) Houchon, Guy, Psycho-sociologie de la fraude fiscale, zitiert nach Strümpel, B., Steuermoral und Steuerwiderstand der deutschen Selbständigen, a.a.O., S. 31.

2) Vgl. Neumark, F., Grundsätze ..., a.a.O., S. 358.

wurden in früheren Kapiteln ausführlich behandelt¹⁾. Hier soll jetzt die Frage untersucht werden, welchen Einfluß der Berater auf die Ausgestaltung der staatlichen Steuerkontrollen und Strafmaßnahmen nehmen kann, die für den Besteuerungserfolg ebenfalls von Bedeutung sind.

Die Notwendigkeit staatlicher Steuerkontrollen ergibt sich aus der Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen bei Durchführung der in fast allen modernen Industriestaaten vorherrschenden Personalbesteuerung. Da das Finanzamt den Angaben der Steuerpflichtigen nicht in jedem Falle vertrauen kann, ist eine Nachprüfung der Erklärung seitens der Finanzbehörde unerlässlich. Die Angaben können dabei wissentlich oder unwissentlich vom Steuerpflichtigen falsch gemacht worden sein. Die dadurch bedingte unzutreffende Besteuerung führt in der Regel zu Mindereinnahmen für den Staat und kann die Steuermoral der Steuerpflichtigen negativ beeinflussen.

Sind Steuerkontrollen für die Sicherung der Steuereinnahmen und für die Verwirklichung einer beabsichtigten Steuerlastverteilung notwendig, muß aber bedacht werden, daß eine ständige Intensivierung der steuerlichen Kontrollmaßnahmen auf Grenzen stößt, die nicht nur in den Kosten dieser Maßnahmen im Verhältnis zum Mehrertrag, sondern auch in der Steuermoral der Steuerzahler liegen

1) Vgl. S. 34 ff.

können¹⁾.

Die in Deutschland vorherrschende Steuerkontrolle durch Buch- und Betriebsprüfungen wurde im Dritten Reich von der Reichsfinanzverwaltung mit der Begründung eingeführt, durch ein "schärferes Durchkämmen" der Steuerpflichtigen könnten die Steuertatbestände vollständiger erfaßt und damit höhere Steuereinnahmen bei unveränderten Steuersätzen erreicht werden²⁾. Intensive Steuerkontrollen bewirken aber eine Gefährdung der Steuermoral, wenn sie allzusehr die Form kriminalistischer Untersuchungen annehmen³⁾. Der oben beschriebene günstige Einfluß der steuerlichen Kontrollen auf die Steuermoral kann bei

1) Vgl. hierzu die interessanten Ausführungen von Schmolders, der darauf hinweist, daß die Durchsetzung der Besteuerung, selbst bei perfekt organisierten Steuerkontrollen, ohne eine gewisse zumindest passive Duldung durch die Steuerpflichtigen selbst nicht möglich ist. Selbst technisch anspruchslöse Steuern lassen sich nicht durchsetzen, wenn das Fälschen von Belegen und das Verschweigen von Informationen, die die Finanzverwaltung zur Besteuerung Dritter benötigt, bei der Mehrheit der Steuerpflichtigen zur Regel geworden ist. Vgl. Schmolders, Günter, Grundlage einer effizienten Finanzpolitik: Empirische Analyse der Steuermentalität, in: Finanz- und Geldpolitik im Umbruch, herausgegeben von Heinz Haller und Horst Claus Recktenwald, Mainz 1969, S. 49 ff.

2) Vgl. Schmolders, G., Allgemeine Steuerlehre, a.a.O., S. 91.
Hinsichtlich der Intensität der Steuerkontrollen hat Jostock, Paul, Über den Umfang des der Besteuerung entgehenden Einkommens, a.a.O., S. 38 ff., folgende drei Stufen unterschieden, die mehr oder weniger auch der historischen Entwicklung entsprechen: "1. Veranlagung durch summarische Einschätzung ohne wirksame Nachprüfung, 2. Veranlagung durch sorgfältigere Selbsteinschätzung mit teilweiser Nachprüfung und 3. Veranlagung auf Grund eingehender und genauer Steuererklärung mit strenger behördlicher Kontrolle". Jostock schätzt, daß durch die Verschärfung der Steuerkontrollen das der Besteuerung entgehende Einkommen von 20-30 % in der Zeit vor der Miquel'schen Steuerreform im Jahre 1891 auf weniger als 10 % bis zum Ausbruch des 2. Weltkrieges gesenkt werden konnte.

3) Vgl. Schmolders, G., Allgemeine Steuerlehre, a.a.O., S. 79.

übertriebener Aufsicht der Finanzbehörden in sein Gegenteil umschlagen.

Da der Berater seine Tätigkeit unter Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften auszuüben hat, ist daran zu denken, den Umfang der Steuerkontrollen entsprechend der Verbreitung des Steuerberatungswesens zu verringern. Man könnte dann von einem Substitutionseffekt sprechen.

Bedingt durch die Arbeitsüberlastung des Finanzamts ist in der Praxis auch schon weitgehend eine Substitution vorgenommen worden. Ohne Mithilfe der Berater wären die Steuererklärungen in großem Umfang fehlerhaft beziehungsweise unvollständig. Diese würden seitens der Finanzverwaltung eine Fülle von Nachfragen und Nachforschungen beim Steuerpflichtigen auslösen, die - zumindest bei dem gegenwärtigen Personalmangel der Finanzämter - eine Lahmlegung des Verwaltungsbetriebes zur Folge haben könnte.

Die Grenze, bis zu der die staatlichen Steuerkontrollen durch die Tätigkeit des Beraters eingeschränkt werden können, wird im wesentlichen durch seine Stellung als Interessenvertreter des Steuerpflichtigen bestimmt. Da der Berater in erster Linie die Interessen seines Auftraggebers zu wahren hat, wird er in Zweifelsfällen, die auf Grund unklarer Steuergesetze, Verordnungen oder überhaupt fehlender gesetzlicher Bestimmungen im Steuerrecht sehr häufig vorkommen, zugunsten seines Mandanten entscheiden, während die Finanzverwaltung oft einen gegenteiligen Standpunkt beziehen wird. Dieser mögliche Konflikt verdeutlicht, daß auf eine behördliche Kontrolle nicht völlig verzichtet werden kann.

Ein Mindestmaß an Steuerkontrollen ist auch deswegen unerlässlich, weil nicht in jedem Fall damit gerechnet werden kann, daß der Berater die gesetzlichen Vorschriften in vollem Umfang beachtet. Die Gefahr, daß er bewußt oder unbewußt falsche Angaben macht, erfordert zu-

mindest stichprobenartige Nachprüfungen seitens des Finanzamtes.

Zusammenfassend kann also festgestellt werden, daß die Verpflichtung des Beraters, die gesetzlichen Bestimmungen zu beachten, die Finanzverwaltung von umfangreichen Nachprüfungs- und Kontrollarbeiten entlastet. Die Möglichkeit der Entlastung der Finanzverwaltung durch den Berater wird aber begrenzt durch seine Funktion als Interessenvertreter seiner Auftraggeber und durch die Möglichkeit seiner im Einzelfall unter Umständen nicht gegebenen persönlichen moralischen Integrität.

Die Notwendigkeit der Strafe ist aus ökonomischer Sicht nicht so sehr in der Aufrechterhaltung der Rechtsordnung, sondern darin zu sehen, daß ohne Zwang die gesetzlich geschuldeten Steuern dem Staat nicht in vollem Umfang zufließen würden¹⁾. Dies gilt insbesondere für die Personalsteuern mit weitgehender Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen. Solange die Steuerermittlungs- und Steuerfestsetzungspflichten im wesentlichen bei den Finanzbehörden lagen, waren Strafmaßnahmen nur für die Sicherung der Steuerzahlungspflicht notwendig. Mit wachsender Mitwirkung des Steuerpflichtigen genügt aber nicht mehr die Kontrolle der bloßen Tatsache der Steuerzahlung, sondern es ergibt sich die Notwendigkeit, den Inhalt der abgegebenen Erklärungen zu überwachen und deren Richtigkeit durch die Androhung von Strafen zu erreichen²⁾. Wenn beispielsweise die Strafvorschriften des preußischen Einkommensteuergesetzes von 1891 wesentlich falsche Angaben in den Deklarationen mit Strafe

1) Vgl. Meisel, Franz und Gerloff, Wilhelm, *Steuertechnik*, in: *Handbuch der Finanzwissenschaft*, 2. Aufl., Band II, Tübingen 1956, S. 381.

2) Vgl. Peres, Wolfgang, *Die Steuerhinterziehung im Spiegel der Rechtsprechung*, *Finanzwissenschaftliche Forschungsarbeiten*, N.F., Heft 27, hrsg. von G. Schmolders, Berlin 1963, S. 21 f.

bedrohten, so geschah dies als Konsequenz der mit diesem Gesetz eingeführten Deklarationspflicht¹⁾.

Sind somit Strafbestimmungen unerlässlich, so dürfen Strafmaßnahmen im System der Steuertechnik aber nur ein letztes Hilfsmittel sein. Eine gute Steuertechnik zeichnet sich dadurch aus, daß sie die Versuchung zur Steuerhinterziehung auf ein möglichst geringes Maß einschränkt. In diesem Sinne schreibt Meisel, der Staat müsse strafen, soweit er eine feinere Technik nicht verwenden könne²⁾. Eine Rationalisierung der Steueranveranlagung, deren Grundlage auf der überwiegenden Anwendung der Straftechnik beruhen würde, wäre zum Scheitern verurteilt, da es sich bei der Besteuerung um massenhaften Vollzug handelt und für Massenerscheinungen des Unrechts die Strafbehörden überfordert sind³⁾. Ist die Wahrscheinlichkeit, daß dem Steuerunrecht die Strafe folgt, aber nur gering, wird die abschreckende Wirkung der Strafe ausbleiben und die Steuermoral dadurch in Mitleidenschaft gezogen. Ist darüber hinaus nicht weitgehend gewährleistet, daß der Steuerdefraudant und der nicht unschuldige Dritte bestraft werden, oder daß die Strafe zu der Schwere des Vergehens im richtigen Verhältnis steht, so kann von einem abschreckenden oder erzieherischen Effekt der Strafe kaum noch die Rede sein.

Das sich daraus erklärende Bestreben des Staates, den Umfang der Anwendung von Strafmaßnahmen möglichst ge-

1) Vgl. Wagner, Adolph, Lehr- und Handbuch der politischen Ökonomie, a.a.O., S. 803, und derselbe, Die Reform der direkten Staatsbesteuerung in Preußen im Jahre 1891, in: Finanzarchiv, 8. Jg., 2. Bd., 1891, S. 163.

2) Vgl. Meisel, F. und Gerloff, W., Steuertechnik, a.a.O., S. 381.

3) Vgl. Meisel, F. und Gerloff, W., Steuertechnik, a.a.O., S. 384.

ring zu halten, kann auch durch den Berater gefördert werden. Seine Tätigkeit ist an das Gesetz gebunden. Auf Grund seines besonderen Vertrauensverhältnisses zu seinen Auftraggebern wird es ihm in nicht wenigen Fällen gelingen, den zu beratenden Steuerpflichtigen von einer geplanten Steuerhinterziehung abzubringen.

Übernimmt der Berater Arbeiten des Steuerpflichtigen und erledigt er diese selbst, wird er also nicht nur beratend tätig, so ergibt sich der günstige Effekt, daß ein unmittelbarer Anstoß zur Steuerhinterziehung beim Pflichtigen entfällt. Den Vorsatz, die Steuern zu hinterziehen, faßt der Steuerpflichtige in vielen Fällen erst dann, wenn er unmittelbar mit der Beschaffung der Steuerunterlagen beschäftigt ist. Je umfangreicher also die vom Berater zu erledigenden Arbeiten sind und je weniger der Steuerpflichtige mit steuerlichen Aufgaben unmittelbar konfrontiert wird, um so geringer wird der Anreiz zur Steuerhinterziehung sein. Der Berater erfüllt auf diese Weise die wichtige Funktion, die Anwendung von Strafmaßnahmen seitens des Staates zu beschränken, so wie es das System der rationalen Steuertechnik und der Grundsatz der Praktikabilität der Besteuerung erfordern.

3. Die Forderung nach Minimierung der Erhebungskosten

"Das Streben nach möglichst geringen Erhebungskosten der Steuern ist nichts anderes als die Anwendung des ökonomischen Prinzips auf die Finanzwirtschaft als Einzelwirtschaft"¹⁾. Die dabei zu berücksichtigenden Aufwendungen umfassen die dem Fiskus entstehenden Kosten für die Veranlagung, Beitreibung und Nachprüfung der

1) Wagner, Adolph, Lehrbuch der politischen Ökonomie, a.a.O., S. 460.

Steuern. Dieser enge Kostenbegriff erkennt dem Besteuerungsprinzip nur eine fiskalische oder betriebswirtschaftliche Bedeutung zu und muß zum Zwecke einer volkswirtschaftlichen Analyse erweitert werden. Unter diesem Gesichtspunkt sind insbesondere die Kosten, die den Steuerpflichtigen und anderen Personen im Interesse der Besteuerung entstehen, hinzuzurechnen.

Die sich anschließenden Untersuchungen sehen daher folgende Kosten als relevant an: 1. die dem Fiskus unmittelbar für die Steuerverwaltung erwachsenden Aufwendungen, 2. die Aufwendungen der Pflichtigen, die im Zusammenhang mit den von ihnen geschuldeten Steuern stehen, und 3. Kosten, die sich auf von Dritten geschuldete Abgaben beziehen¹⁾. Stellt man die Summe der Erhebungskosten dem Steuerertrag gegenüber, so ergibt sich eine Verhältniszahl, die die Ergiebigkeit einer einzelnen Steuerart oder des ganzen Steuersystems zum Ausdruck bringt. Die Erhebungskosten einer Steuer hängen entscheidend von der Ausgestaltung der Steuertechnik ab. Die Durchführung einer ausgefeilten Einkommensteuertechnik kann den Besteuerungserfolg gefährden, weil die damit verbundenen Kosten zu hoch werden. Es läßt sich die These aufstellen, mit zunehmender Individualisierung verschlechtere sich die Nettoergiebigkeit der Steuern²⁾.

Aber auch eine Ausweitung des Kreises der Steuerpflichtigen aus Gründen einer gleichmäßigen Besteuerung verursacht überproportional steigende Erhebungskosten. So wird jede Ausdehnung der subjektiven und objektiven

1) Vgl. Neumark, F., Grundsätze ..., a.a.O., S. 370.

2) Vgl. Schulte, Horst, Schätzung und Pauschalierung in der deutschen Einkommensteuer, a.a.O., S. 99.

Steuerpflicht Aufwendungen erfordern, die von einem bestimmten Punkte an relativ sinkende Steuererträge ergeben. Das Steueroptimum ist in dem Punkt zu suchen, in dem eine beabsichtigte Erhöhung der Steuererträge durch die Steigerung der Steuerkosten vereitelt wird¹⁾.

Zu den oben unter Ziffer 2 genannten Aufwendungen, die zusammen mit den unter Ziffer 3 aufgezählten Kosten den sogenannten versteckten öffentlichen Bedarf ausmachen, gehören auch die Ausgaben für die Dienstleistungen von Steuerberatern. Unter sonst gleichbleibenden Umständen führt also die Einschaltung von Beratern in den Besteuerungsprozeß zu einer Verschlechterung der volkswirtschaftlichen Ergiebigkeit der Steuern. Bei realistischer Betrachtung muß dieses Ergebnis aber aus verschiedenen Gründen korrigiert werden.

Zu berücksichtigen ist, daß die Tätigkeit der Berater Kostenersparnisse beim Steuerpflichtigen zur Folge hat. Hat der Pflichtige bisher einen seiner Angestellten mit der Erledigung seiner steuerlichen Angelegenheiten betraut, so besteht die Möglichkeit, diesen zu entlassen oder mit anderen Aufgaben zu beschäftigen. Sofern der Pflichtige die für die Steuererhebung relevanten Tätigkeiten selbst verrichtet hat, bewirkt die Entlastung durch den Berater, daß er über mehr Zeit verfügt, in der er einer Freizeitbeschäftigung nachgehen oder sich in verstärktem Maße seinen beruflichen Aufgaben zuwenden kann. Der Wert der im letzten Fall hinzugewonnenen Muße ("Freizeitnutzen") ist zwar kaum meßbar, aber zweifellos bei der Ermittlung der Erhebungskosten mit einzubeziehen.

Wird die Muße bei der Berechnung der "social costs" der Besteuerung nicht berücksichtigt, wie es beispiels-

1) Vgl. Gerloff, W., Die öffentliche Finanzwirtschaft, a.a.O., S. 213.

weise Neumark¹⁾ aus praktischen Erwägungen heraus tut, werden zwar die Erhebungskosten durch die aufzuwendenden Beratungshonorare erhöht, es tritt auf der anderen Seite aber keine "Kostenersparnis" beim Pflichtigen ein. Dies hätte eine Erhöhung des versteckten öffentlichen Bedarfs zur Folge, die von der Sache her nicht ganz berechtigt wäre. Der Berater und die von ihm verursachten Kosten erschienen unter diesen Voraussetzungen in einem zu ungünstigen Licht.

Die Tätigkeit der Berater führt aber nicht nur zu Kostenersparnissen im weiteren Sinne beim Mandanten, sondern wirkt sich auch auf die Höhe der bei der Finanzverwaltung entstehenden Erhebungskosten aus. Wie oben bereits ausgeführt, erspart der Berater dem Finanzamt in begrenztem Umfang Kontrollaufgaben und erleichtert auf Grund seiner Vermittlerfunktion den Verkehr zwischen Finanzbehörden und Pflichtigen. Verstärkte Kontrollmaßnahmen der Finanzverwaltung könnten bei den Steuerpflichtigen zusätzliche Widerstände auslösen, deren Überwindung wiederum zusätzliche Kosten erfordern würde. Somit erhöht der Anfall von Beratungskosten den versteckten öffentlichen Bedarf, führt aber auf der anderen Seite zu Kostenersparnissen beim Pflichtigen und der Finanzverwaltung. Die Quantifizierung der Kosteneinsparungen begegnet erheblichen Schwierigkeiten, und zwar trifft das besonders für die monetär nicht entgoltene Aufwendungen der Pflichtigen beziehungs-

1) Vgl. Neumark, F., Grundsätze ..., a.a.O., S. 371.

weise ihrer Familienangehörigen zu¹⁾. Daher ist auch eine genaue Aussage darüber, inwieweit die Beratungskosten durch Einsparungen an anderen Stellen ausgeglichen werden, nicht möglich.

Bei dem Bemühen, die Steuererhebungskosten so niedrig wie möglich zu halten, ist auch zu bedenken, daß die Minimierung der mit der Veranlagung, Erhebung und Kontrolle verbundenen Aufwendungen nur unter Berücksichtigung der gegebenen politischen, wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Ordnung anzustreben ist. Das Postulat hat - wie Neumark²⁾ nachweist - nur subsidiären Charakter, der in der Beachtung übergeordneter wirtschafts- und gesellschaftspolitischer Ziele der Besteuerung zum Ausdruck kommt.

Für die Durchführung der in den Steuersystemen der modernen Industriestaaten vorherrschenden Personalsteuern mit ihren relativ hohen Steuersätzen sind steuerliche Berater so gut wie unentbehrlich. Es scheint nicht möglich, die Funktionen des Beraters durch den Einsatz oder verstärkten Einsatz bestimmter steuertechnischer Mittel zu erfüllen. Zumindest ist keine Möglichkeit ersichtlich, die darüber hinaus auch noch billiger wäre.

1) Vgl. Neumark, F., Grundsätze ..., a.a.O., S. 375 f. Neumark weist insbesondere auf die erheblichen Unterschiede der vorliegenden empirischen Untersuchungen hin. Untersuchungen des Kölner Seminars für Finanzwissenschaft ergaben für kleinere und mittlere Unternehmen sowie für Angehörige freier Berufe eine "versteckte Steuerlast" von durchschnittlich 29 %. Die nach Ansicht Neumarks mit Abstand gründlichste Untersuchung von M.H. Bryden, The Costs of Tax Compliance, Canadian Tax Papers, No. 25, Toronto, July 1961, erstreckt sich auf kanadische Verhältnisse und kommt zu dem Ergebnis, daß die den Firmen im Zusammenhang mit der Besteuerung entstehenden Kosten im Durchschnitt nur rund 0,75 % der zu zahlenden Steuern ausmachen.

2) Vgl. Neumark, F., Grundsätze ..., a.a.O., S. 371.

Aber auch die Möglichkeit, den Berater in ein stärkeres Abhängigkeitsverhältnis zur Finanzverwaltung zu bringen, um auf diesem Wege die Steuererhebungskosten zu reduzieren, scheint nicht ratsam, da die Wahrung seiner Unabhängigkeit - wie oben nachgewiesen¹⁾ - von vorrangigem Interesse ist.

1) Vgl. Ausführungen S. 96 ff.

III. Die Funktionen des Beraters unter dem Gesichtspunkt der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit

1. Das Problem der "Gerechtigkeit" in der Besteuerung

Wie oben schon erläutert wurde, hat ein Teil der Besteuerungsgrundsätze normativen Charakter. Hierzu zählen insbesondere die Gerechtigkeitspostulate, die ihre Begründung außerhalb des wissenschaftlichen Bereiches finden. Nef meint: "Alle Versuche, ein höheres Prinzip der Gerechtigkeit namhaft zu machen, welches uns sagt, welche Art der Gerechtigkeit in einem konkreten Fall anzuwenden ist, sind gescheitert. Ob wir etwas in Beziehung zu anderem als wesentlich gleich oder wesentlich ungleich ansehen, das ist rein subjektiv, das hängt ganz von unserem Standort ab, von dem was wir als wesentlich ansehen. Was entscheidend ist, das kann uns das betrachtete Objekt nicht sagen; es kommt allein darauf an, was ich für entscheidend halte"¹⁾.

Ähnlich urteilt auch Amonn, wenn er behauptet, daß sich objektive Kriterien für die gerechte Verteilung der Steuerlast nicht finden ließen und die Frage nach der gerechten Besteuerung unter Zweckmäßigkeitserwägungen zu sehen sei. Die Berücksichtigung individueller Merkmale des Steuerpflichtigen und die Gestaltung des Steuertarifs verfolgten den Zweck, "ein befriedigendes Funktionieren des Gemeinschaftslebens zu sichern", und deshalb könne "der oberste Grundsatz bei der Ordnung des öffentlichen Lebens nur der der politischen, sozialen und wirtschaftlichen Zweckmäßigkeit sein"²⁾. Amonn macht nicht ganz deutlich, was er unter "Zweckmäßigkeit" ver-

1) Nef, Hans, Gleichheit und Gerechtigkeit, Zürich 1961, S. 101 f.

2) Amonn, Alfred, Gerechtigkeit und Zweckmäßigkeit in der Besteuerung, in: Probleme der öffentlichen Finanzen und der Währung, Zürich 1949, S. 11 und S. 14.

steht; er läßt aber durchblicken, daß es als zweckmäßig angesehen werden kann, wenn der Staat bei der Besteuerung das Auftreten von Steuerwiderständen zu vermeiden trachtet¹⁾.

Fritz Karl Mann vertritt hingegen die Auffassung, daß dem Gerechtigkeitspostulat eine relative Bedeutung nach zeitlichen Epochen zukomme²⁾. Die Frage nach der Steuergerechtigkeit reduziere sich darauf, "was in einer bestimmten Lebensordnung als gerecht zu gelten habe", und welche "zeitlichen Gerechtigkeitskonventionen"³⁾ sich in einem bestimmten geschichtlichen Zeitabschnitt nachweisen lassen.

Bei dem Versuch, die Gerechtigkeitsvorstellungen für eine bestimmte Periode in einem bestimmten Raum zu erfassen, stellt sich die schwierige Aufgabe, die Vielzahl der Forderungen, die "im Namen der Gerechtigkeit" vorgebracht werden, zu sichten und zu überprüfen. Werden die Forderungen in solche, die eine Verletzung der "Gerechtigkeit" darstellen, und solche, die als vereinbar damit gelten können, unterschieden, so stellt sich sofort die Frage nach den hierfür anzuwendenden Kriterien. Subjektive Wertbegriffe werden in die Diskussion eingeführt werden müssen, und es zeigt sich, daß es auch nicht möglich ist, den Gerechtigkeitsbegriff im Sinne einer zeitlichen "Gerechtigkeitskonvention" hin-

1) Vgl. Amonn, A., Gerechtigkeit und Zweckmäßigkeit ..., a.a.O., S. 14 f.

2) Vgl. Mann, Fritz Karl, Steuerpolitische Ideale, a.a.O.

3) Mann, F.K., Steuerpolitische Ideale, a.a.O., S. 120.

reichend zu konkretisieren¹⁾.

Schmidt²⁾ stellt fest, daß die "Gerechtigkeitskonventionen" nicht wissenschaftlicher Kritik, sondern politischen Werturteilen unterlägen und politisch wirksam seien. Sie hätten zusammen mit anderen Faktoren die Einführung der Progressivbesteuerung bewirkt, ohne jedoch einen Maßstab über den Verlauf der Progression mitzugeben.

Als Ergebnis kann festgehalten werden, daß es einen objektiven Maßstab für die gerechte Steuerlastverteilung nicht gibt mit der Folge, "daß in der Finanzwissenschaft irgendwelche Gerechtigkeitsgesichtspunkte oder Gerechtigkeitsideale nicht zum Ausgangspunkt und leitenden Gesichtspunkt gemacht werden dürfen"³⁾. Daher wird auch

-
- 1) Vgl. auch die bei der Erläuterung der Steuerprinzipien vorgebrachte Kritik Myrdals, die in erster Linie das Gerechtigkeitsprinzip betrifft (S. 105 ff.).

Auch der Versuch von Schmolders, zur Konkretisierung der Gerechtigkeitsvorstellungen zwei verschiedene Ebenen der "Gerechtigkeit" zu unterscheiden, muß als gescheitert angesehen werden. Bei der "höheren" Ebene handele es sich um die Gerechtigkeit der Vernunft und des Wissens um die ökonomischen Zusammenhänge. Dagegen setzt er die "Gerechtigkeitsempfindungen" der breiten Masse der Bevölkerung, die in ihrem Urteil zur Irrationalität und Widersprüchlichkeit neige. Diese Unterscheidung führt deswegen nicht weiter, weil keine Kriterien mitgegeben werden, nach denen eine Eingruppierung vorgenommen werden kann. Auch stellt sich nach der Klassifizierung das Problem der Gewichtung der jeweiligen "Gerechtigkeitsvorstellungen". Schmolders scheint dazu zu tendieren, den Vorstellungen der "höheren Ebene" stärkeres Gewicht beizulegen. In welchem Umfang dies der Fall sein soll, ist wiederum ein offenes und wohl auch nicht lösbares Problem. (Vgl. Schmolders, Günter, Das Gerechtigkeitspostulat in der Besteuerung, in: Finanzarchiv, N.F., Band 23, 1963/64, S. 57 ff.).

- 2) Vgl. Schmidt, Kurt, Die Steuerprogression, Tübingen 1960, S. 47.
- 3) Amonn, Alfred, Zur Frage der steuerlichen Lastenverteilung, in: Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik, Bd. 123, Stuttgart 1925, S. 170.

darauf verzichtet, die Wirkungen des Beraters auf den Besteuerungsprozeß unter Gerechtigkeitsgesichtspunkten zu untersuchen.

2. Das Prinzip der Leistungsfähigkeit

a) Begriff und Inhalt des Postulats

Seit dem Beginn der Neuzeit der Besteuerung, der in etwa mit dem Zeitpunkt der Französischen Revolution zusammenfällt¹⁾, scheint das sogenannte Leistungsfähigkeitsprinzip als "Fundamentalprinzip" der Steuerpolitik zugrundezuliegen²⁾. Ab Mitte des 19. Jahrhunderts wird versucht, durch eine weitgehende Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse der Steuerpflichtigen und Anwendung eines progressiven Steuertarifs eine Besteuerung nach der jeweiligen Zahlungsfähigkeit der Staatsbürger zu verwirklichen. "The actual fiscal policies of all countries are today exclusively guided by the idea that taxes should be portioned according to each citizen's ability-to-pay"³⁾.

Das Prinzip der Leistungsfähigkeit beinhaltet die Vorstellung, daß die Steuerlasten ohne Rücksicht auf das Interesse des Bürgers am Staat beziehungsweise auf die diesem entstehenden spezifischen Kosten zu verteilen seien. Entscheidend ist die Fähigkeit zur Zahlung von Beiträgen zu den Gesamtkosten für die Wahrnehmung ge-

1) Vgl. Schmölders, G., Allgemeine Steuerlehre, a.a.O., S. 23.

2) Vgl. Haller, H., Die Steuern, Tübingen 1964, S. 12 ff.

3) Von Mises, Ludwig, Human Action, New Haven 1949, S. 731.

meinsamer Interessen¹⁾. Diese Definition sagt aber noch nichts darüber aus, welche Kriterien für die Leistungsfähigkeit maßgeblich sind und wie die Steuerlastverteilung konkret vorzunehmen ist.

Unter dem Gesichtspunkt, daß die Steuer die Möglichkeiten der individuellen Lebensentfaltung einschränkt, also Opfer verlangt, lassen sich drei Auslegungen unterscheiden: das Postulat des gleichen Opfers, die Lehre vom proportionalen Opfer und die angelsächsische Theorie vom "minimum of sacrifice". Die Vertreter der Lehre vom "equal sacrifice" fordern, daß der absolute Nutzenentgang durch die Besteuerung bei allen Steuerzahlern gleich sein soll. Nach der Theorie vom "proportionate sacrifice" sollen die Steuern auf die Weise erhoben werden, daß die individuellen Opfer im Vergleich zum individuellen Gesamtnutzen gleich sind. Nach dem Prinzip des geringsten Opfers wird eine möglichst geringe Belastung der Gesamtheit der Steuerzahler angestrebt²⁾.

1) Vgl. Myrdal, G., Das politische Element ..., a.a.O., S. 157. Weitere Ausführungen zum Interesse- und Leistungsfähigkeitsprinzip finden sich bei Musgrave, Richard A., Finanztheorie, a.a.O., S. 51 ff., Haller, Heinz, Die Steuern, a.a.O., S. 21 ff., Schmidt, Kurt, Die Steuerprogression, a.a.O., S. 51 ff., Colm, Gerhard, Essays in Public Finance and Fiscal Policy, New York 1955, S. 44 ff. und Stamp, Josiah, The Fundamental Principles of Taxation in the Light of Modern Developments, London 1936, S. 118.

2) Vgl. Dalton, Hugh, Principles of Public Finance, 5. ed., London 1949, S. 89 ff. Zur Dogmengeschichte der Opfertheorien siehe Seligman, Edwin Robert Anderson, Progressive Taxation in Theory and Practice, 2. Aufl., PAEA, 3. Series, vol. 9, 1908, S. 767 ff. und S. 801 ff., Suret, L., Théorie de l'Impôt Progressif, Paris 1909, S. 318 ff. und Sevenheck, Hilde, Die Steuerverteilungstheorien auf der Grundlage der Grenznutzenlehre in der angelsächsischen, deutschen und skandinavischen Literatur, Rechts- und staatswiss. Diss., Bonn 1944, S. 9 ff.

Die Anwendung der opfertheoretischen Auslegungen des Leistungsfähigkeitsprinzips setzt voraus, daß Beziehungen zwischen der Höhe des Einkommens und der Größe des Nutzens bei den Individuen hergestellt werden können. Der subjektive Wert zusätzlicher Einkommensteile ist aber nicht meßbar. Um überhaupt zu Ergebnissen zu gelangen, müssen Hypothesen aufgestellt werden, die die Grenznutzentheorie in eine "soziale Wertspekulation"¹⁾ ausweiten. Wie Myrdal nachweist, ist es möglich, je nachdem welcher Verlauf der Grenznutzenkurve unterstellt wird, zu regressiver, proportionaler, progressiver oder degressiver Besteuerung zu kommen²⁾.

Für die praktische Ausgestaltung der Steuerpolitik sind die Opfertheorien folglich als unbrauchbar anzusehen. Neumark kritisiert die opfertheoretischen Begründungen ebenfalls wegen ihres normativ-dogmatischen Charakters³⁾. Dieser mache die Opfertheorien für eine exakte Begründung der Steuerlastverteilung ungeeignet. Ohne daß Neumark den Begriff Leistungsfähigkeit selbst definiert, beschreibt er, welche Bedingung eine Besteuerung gemäß dieser Eigenschaft erfüllen soll. Der Bedingung ist Genüge getan, "wenn die durch die Besteuerung bewirkten Einbußen der einzelnen an ökonomisch-finanzieller Dispositionskraft als relativ gleich schwer anzusehen sind"⁴⁾. Neumark vermeidet in seiner Definition das Wort "Opfer" und ersetzt es durch die Worte "Einbuße an Dispositionskraft". Dem Inhalt nach dürfte aber

1) Myrdal, G., Das politische Element ..., a.a.O., S. 163.

2) Vgl. Myrdal, G., Das politische Element ..., a.a.O., S. 153 und S. 167. Zum gleichen Ergebnis gelangt auch Haller, Heinz, Bemerkungen zur progressiven Besteuerung und zur steuerlichen Leistungsfähigkeit, in: Finanzarchiv, N.F., Bd. 20, Tübingen 1959/60, S. 35 ff.

3) Vgl. Neumark, F., Grundsätze ..., a.a.O., S. 122 f.

4) Neumark, F., Grundsätze ..., a.a.O., S. 135.

die Neumark'sche Definition dem Wagner'schen Postulat entsprechen, das "gleiche verhältnismäßige Opfer" fordert¹⁾. Neumarks Definition führt also nicht weiter, da er einen unbestimmten Begriff durch einen anderen seinerseits wieder erklärungsbedürftigen ersetzt. Denn bei der Konkretisierung des Begriffes "Einbuße an Dispositionskraft" treten ähnliche Schwierigkeiten auf wie bei der inhaltlichen Bestimmung des "Opfer"-Begriffes.

Zusammenfassend kann also dem Urteil Myrdals zugestimmt werden, daß das Leistungsfähigkeitsprinzip kaum mehr als das negative Erfordernis enthalte, bei der Steuerlastverteilung das Interesse des Steuerzahlers oder die für ihn spezifischen Kosten nicht zu berücksichtigen²⁾.

1) Vgl. Wagner, A., Finanzwissenschaft, Teil II, a.a.O., S. 433.

2) Vgl. Myrdal, G., Das politische Element ..., a.a.O., S. 158. Ähnlich auch Schmidt, der sich kritisch mit einigen neueren Versuchen in der Literatur auseinandersetzt, die Opfertheorien wieder zu beleben. (Vgl. Schmidt, Kurt, Renaissance der Opfertheorien? Zur ökonomischen Sinngebung politischer Entscheidungen, in: Finanzarchiv, N.F., Band 30, 1971, Heft 2, S. 193 ff.). Er kommt zu folgendem Ergebnis: "Aus der Tatsache, daß die Ziele der Steuerpolitik (als Teil der Wirtschafts- und Gesellschaftspolitik) nur 'relativ gültig' sind, ergibt sich für die Rolle der Opfertheorien folgende Alternative: Entweder beanspruchen sie eine 'übergeordnete' Gültigkeit, aus der auf die Ziele der Steuerpolitik geschlossen werden kann - dann sind diese Lehren irrelevant, denn sie tragen den historischen Wandlungen jener Ziele nicht Rechnung. Oder ihre Gültigkeit wird relativiert, indem man die Voraussetzungen und die politischen Beschlüsse, die zur Ableitung der Ergebnisse benötigt werden, den geltenden Zielen anpaßt - dann sind die Opfertheorien überflüssig, ja verwirrend; denn nun werden die Steuerverteilungsprobleme, die ohnehin schwierig genug sind, in eine noch kompliziertere (Nutzen-)Welt verlagert, ohne daß zusätzliche Einsichten gewonnen würden". (a.a.O., S. 208). Seiner Ansicht nach könne das Leistungsfähigkeitsprinzip nur dann Anhaltspunkte für die Steuerverteilung liefern, wenn man es in seiner Zeit- und Raumgebundenheit begreife und in diesem Sinne interpretiere. (Vgl. a.a.O., S. 210 f.).

Lassen sich aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip keine konkreten Regeln für die interindividuelle Verteilung der Steuerlasten ableiten, kann aber versucht werden, die Kriterien für die Bemessung der Steuerverpflichtungen einer Person als solcher herauszuarbeiten. Dabei kommt es hier nicht auf Vollständigkeit des Katalogs der Indikatoren an. Auch soll nicht die ganze Problematik der Auswahl der Kriterien dargestellt werden. Um die Wirkungen des Beraters bei der Realisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips zu untersuchen, genügt es, die wichtigsten Kriterien zu nennen und auf die steuertechnische Situation bei der Besteuerung nach diesen Kriterien kurz einzugehen.

Als Hauptindikator der individuellen steuerlichen Leistungsfähigkeit wird in der Regel das Einkommen angesehen¹⁾. Unter der Voraussetzung einer extensiven Auslegung des Einkommensbegriffes, der beispielsweise auch Einkünfte aus Erbschaften und Kapitalgewinne berücksichtigt, scheint das Einkommen der beste Ausdruck der ökonomisch-finanziellen Dispositionsstärke und damit der steuerlichen Leistungsfähigkeit zu sein²⁾.

1) Neumark, F., Grundsätze ..., a.a.O., S. 135.

2) Vgl. hierzu insbesondere Neumark, F., Grundsätze ..., a.a.O., S. 135 ff., derselbe, Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung, Bern 1947, und derselbe, Einkommensteuer, in: Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, Band 3, Stuttgart-Tübingen-Göttingen 1961, S. 69. Kritisch zu den positiven Auswirkungen der Einkommensteuer äußern sich zum Beispiel Tautscher, Anton, Das Prinzip der Einkommensteuer und Ertragsteuer, in: Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft, Band 101, 1941, S. 82 ff. und Ehrlicher, Werner, Wandlungen der Steuerordnungen, in: Finanzarchiv, N.F., Band 27, 1968, S. 62 ff. Das in den letzten Jahrzehnten zu beobachtende Vordringen der Umsatzsteuer interpretiert Ehrlicher als Renaissance der Besteuerung nach der sachlichen Leistungsfähigkeit (S. 66).

Neben dem Einkommen kann auch das Vermögen die Steuerfähigkeit einer Person erhöhen, und zwar - wie Neumark¹⁾ meint - unabhängig von den aus ihm fließenden Erträgen. Berücksichtigt man, daß Vermögensbesitz die Kreditbasis und Verhandlungsposition des Eigentümers stärkt, so wird als zweiter Ansatzpunkt für die Leistungsfähigkeit das Vermögen anzusehen sein²⁾.

Problematischer sind die aus dem Einkommen bestrittenen Konsumausgaben als Indikator steuerlicher Leistungsfähigkeit. Hier kann nur unzulänglich auf die individuellen Besonderheiten Rücksicht genommen werden, und es trifft wohl zu, daß gerade bei der allgemeinen Verbrauchsteuer "die wünschenswerte, der Wirkung einer proportionalen Einkommensteuer analoge indirekte Belastung des gesamten Einkommens, unabhängig von seiner Verwendung, nicht zustande kommt"³⁾.

b) Die Verwirklichung des Prinzips in den Personalsteuern

Aus den aufgezeigten Indikatoren der Leistungsfähigkeit ergibt sich, daß die Einkommen- und die Vermögensteuer theoretisch die dem Prinzip adäquatesten Abgabenarten sind. In der konkreten Ausgestaltung der Steuern verlangt das Postulat die Berücksichtigung des Familienstandes, des Alters und der Belastung durch außergewöhnliche Aufwendungen⁴⁾. Da von einer Steuerfähigkeit nur

1) Vgl. Neumark, F., Grundsätze ..., a.a.O., S. 137.

2) Anderer Meinung ist beispielsweise Haller, H., Die Steuern, a.a.O., S. 48.

3) Haller, H., Finanzpolitik, 2. Aufl., Tübingen-Zürich 1961, S. 255; vgl. auch Neumark, F., Grundsätze ..., a.a.O., S. 144 ff.

4) Im einzelnen vgl. Neumark, F., Grundsätze ..., a.a.O., S. 147 ff.

im Hinblick auf die Einkommensteuerpflichtigen gesprochen werden kann, soweit es sich um Reineinkommen handelt, sind von den Roheinkünften die "Betriebsausgaben" oder "Werbungskosten" abzusetzen. Die Art und der Umfang der bei Ermittlung des Einkommens abzusetzenden Aufwendungen sind in der Theorie wie in der Praxis schwer zu bestimmen, da sich das Gebiet des privaten Haushalts mit dem beruflichen oder betrieblichen Bereich oft überschneidet.

Die Ermittlung des für die Bestimmung der Leistungsfähigkeit einer Person maßgeblichen Reineinkommens ist von vielen objektiven und subjektiven Faktoren abhängig und erschwert damit die Durchführung der Besteuerung. Wenn auch aus Praktikabilitätsgründen ein gewisser Umfang von Pauschalierungen und Schätzungen von Teilen der Bemessungsgrundlage nicht zu vermeiden ist, kann unter dem Gesichtspunkt der Leistungsfähigkeit nur die sogenannte Ist-Besteuerung in Frage kommen. Die Soll-Besteuerung, die von einem durchschnittlichen geschätzten Einkommen oder Ertrag ausgeht, widerspricht dem Prinzip, da statt der tatsächlichen persönlichen eine mutmaßliche, potentielle Leistungsfähigkeit berücksichtigt wird¹⁾.

Schwierigkeiten macht insbesondere die Ermittlung der Einkommen von Inhabern kleinerer Betriebe. Deren Interesse an einer exakten Einkommensermittlung ist meist

1) Vgl. Schulte, H., Schätzung und Pauschalierung ..., a.a.O., S. 89 f. Der Gedanke der Sollsteuer wird namentlich von Andreae, Wilhelm, Die Zukunft der Ertragsbesteuerung unter wirtschaftspolitischen Gesichtspunkten, in: Beiträge zur Finanzwissenschaft, Festgabe für G. von Schanz, Band 2, Tübingen 1928, S. 350 ff. vertreten und neuerdings auch teilweise von Strümpel, B., Steuersystem und wirtschaftliche Entwicklung, a.a.O., S. 6 ff. und insbesondere S. 25.

nicht so groß, daß sie aus diesen Gründen die erforderlichen buchhalterischen Aufzeichnungen vornehmen. In der Regel werden sie sich mit überschlägigen Berechnungen begnügen, da der betriebliche Ablauf für sie noch weitgehend überschaubar ist. Oft fehlen auch die Kenntnisse, eine Buchführung im kaufmännischen Sinne vorzunehmen. Hinzu kommt, daß die Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten den Selbständigen unwillkommen und lästig sind, so daß sie daher keine große Mühe aufwenden werden, die Bücher vorschriftsmäßig zu führen. Es kann daher aus praktischen Gründen auf eine vereinfachte Buchführung nicht völlig verzichtet werden.

Haller¹⁾ meint, der Bereich mit beschränkter oder völlig fehlender Buchführung ließe sich langsam verkleinern, indem man die Buchführungspflicht immer weiter "herunter" vorschreiben würde. Auf diese Weise müßte es dann langfristig möglich sein, sämtliche Betriebe in die Buchführungspflicht einzubeziehen und so in der gesamten Volkswirtschaft ein einheitliches Schema für die Einkommensermittlung der Selbständigen zu erreichen. Diese Überlegungen stehen im Einklang mit den Erfordernissen des Leistungsfähigkeitsprinzips.

Der Verwirklichung eines solchen Vorhabens stehen aber praktische Schwierigkeiten entgegen. Vermehrte Kontrollaufgaben des Staates sowie die Errichtung und Unterhaltung einer Buchführung durch die Selbständigen ließen zusätzliche Aufwendungen entstehen, die ihrerseits den Steuerertrag nicht unerheblich mindern könnten. Auch ist zu bedenken, daß die Erfüllung gleicher formaler Pflichten für alle Steuerpflichtigen innerhalb der Gruppe der Selbständigen zu einer relativ stärkeren Belastung der Bezieher kleiner Einkommen führen kann. Der versteckte öffentliche Bedarf ist bei dieser Perso-

1) Vgl. Haller, H., Die Steuern, a.a.O., S. 185.

nengruppe im Verhältnis zur Steuerlast wahrscheinlich wesentlich höher als bei den Beziehern höherer Einkommen. Die sich hieraus ergebende mögliche Verzerrung der beabsichtigten Steuerlastverteilung kann eine gewollte progressive Besteuerung in Frage stellen¹⁾.

3. Die Funktionen des Beraters bei Realisierung des Prinzips der Leistungsfähigkeit

Die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit setzt die Ermittlung des Einkommens eines jeden Staatsbürgers voraus. Dies bedingt wiederum ein tiefes Eindringen der Finanzverwaltung in die Einzelheiten der Geschäfts- und Lebensführung der Pflichtigen, was man auch als "inquisition fiscale" zu bezeichnen pflegt²⁾. Hieraus resultieren auch die weitgehenden Mitwirkungspflichten des Steuerzahlers, da das Prinzip der Alleintätigkeit der Finanzverwaltung nur in den Fällen geeignet ist, in denen die zu erforschenden Tatsachen offen liegen und ohne größeren Verwaltungsaufwand erfaßt werden können.

1) Vgl. Strümpel, Burkhard, Die unsichtbare Steuerbelastung der Selbständigen, in: Blätter für Genossenschaftswesen, 1966, S. 51 und derselbe, Steuermoral und Steuerwiderstand der deutschen Selbständigen, a.a.O., S. 27 ff. Aus den in der zweiten Veröffentlichung enthaltenen Ergebnissen einer umfassenden empirischen Erhebung über die Höhe und Auswirkung des versteckten öffentlichen Bedarfs bei den deutschen Selbständigen folgert der Autor, "daß die Verwirklichung des der Einkommensbesteuerung so teuren Gerechtigkeitsideals offenbar durch die ungleichmäßige Belastung auf Grund des versteckten öffentlichen Bedarfs ernsthaft gefährdet ist" (S. 28).

2) Vgl. Neumark, Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung, Bern 1947, S. 23 f.

Der Berater ist auf Grund seiner Fachkenntnisse in der Lage, steuerlich relevante Tatbestände zu erkennen und zutreffend zu würdigen. Dadurch erleichtert er die Arbeit der Finanzbehörden, die sich dann in verstärktem Maße denjenigen Steuerpflichtigen widmen können, die sich nicht beraten lassen. Das enge Vertrauensverhältnis zum Berater wird den Pflichtigen eher veranlassen, seine Verhältnisse wahrheitsgemäß offenzulegen, und trägt auch dazu bei, seine Abneigung gegen die Eingriffe des Staates zu mildern.

Durch die Mithilfe bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen, die oft mit mühsamer Kleinarbeit verbunden ist, trägt der Berater wesentlich zur Verwirklichung der Personalbesteuerung und damit der Idee der Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit bei.

4. Die Wirkungen des Beraters unter verteilungs- politischen Aspekten

a) Die regressive Wirkung der Beratungskosten im Bereich der Selbständigen

Soweit sich Steuerpflichtige von Beratern betreuen lassen, entstehen Kosten, die für den Steuerpflichtigen und aus volkswirtschaftlicher Sicht als Erhöhung der Steuererhebungskosten anzusehen sind. Die anfallenden Beratungskosten sind nicht direkt abhängig von der Höhe der Einkünfte der Steuerpflichtigen. Es wird wohl zutreffen, daß ein Selbständiger mit hohem Einkommen schwierigere steuerliche Probleme hat und den Berater für längere Zeit in Anspruch nehmen wird als der Inhaber eines kleineren Betriebes mit niedrigem Einkommen. Auf der anderen Seite fallen aber auch Beratungskosten

an, wenn sich als Ergebnis der Beratung herausstellen sollte, daß keine Steuer zu zahlen ist.

Eher läßt sich eine Beziehung zwischen den Umsätzen der Selbständigen und den Beratungskosten herstellen. Hier zeigt sich mit wachsenden Umsätzen ein, wenn auch stark unterproportionaler, Anstieg der Beratungskosten. Bei den Gewerbetreibenden, Angehörigen freier Berufe und Landwirten mit niedrigeren Umsätzen fallen im Vergleich zu den Selbständigen mit hohen Umsätzen relativ höhere Steuerberatungskosten an.

Ist die Beziehung zwischen der Höhe der Beratungskosten und den Umsätzen der Selbständigen ziemlich eindeutig, soll nun doch eine Relation zwischen Beratungskosten und Einkommenshöhe hergestellt werden, um eine Aussage über die Lastverteilung machen zu können. Dabei kann davon ausgegangen werden, daß sich die Höhe der Einkommen in etwa parallel zu den Umsätzen entwickelt. Diese Annahme ist um so realistischer, je größer die Zahl der in die Betrachtung einbezogenen Personen ist. Unter dieser Voraussetzung wird sich nämlich ein bestimmtes Verhältnis zwischen Umsatz und Einkommen, bezogen auf die einzelnen Berufsgruppen, herausstellen, das eine Aussage über die Belastung der Einkommensbezieher mit Beratungskosten zuläßt. Die folgende Tabelle soll den Zusammenhang anhand von Erfahrungswerten der Praxis verdeutlichen¹⁾.

1) Für Steuerberatungsleistungen gibt es in Deutschland keine verbindliche Gebührenordnung. In der Regel werden die Gebühren nach der Allgemeinen Gebührenordnung für die wirtschaftsprüfenden sowie wirtschafts- und steuerberatenden Berufe (Allgo) berechnet. Ihre Sätze werden als übliche Vergütungen anerkannt. (Vgl. Hübschmann-Hepp-Spitaler, a.a.O., zu § 107, Anm. 37).

Berufsgruppen und Einkommensklassen	Durchschnittliche Beratungskosten im Jahr	Auf Einkommensteuer entfallender Anteil von a) *	Durchschnittliches Jahreseinkommen (brutto)	Anteil der Beratungskosten am Jahreseinkommen
	a) DM	b) DM	c) DM	b:c %
Freiberuflich Tätige mit einem Jahreseinkommen (netto)				
unter 20.000DM	900	600	12.000	5,7
von 20.000-40.000DM	1.250	940	30.000	3,1
über 40.000DM	1.900	1.430	50.000	2,8
Gewerbetreibende mit einem Jahreseinkommen				
unter 20.000DM	1.100	830	11.000	7,5
von 20.000-40.000DM	2.100	1.580	30.000	5,3
über 40.000DM	3.000	2.250	60.000	3,8

* Die Zahlen der Spalte a) wurden um 1/4 vermindert. Damit sind die auf die übrigen Steuern wie Vermögen-, Umsatz- und Gewerbesteuer (nur für Gewerbetreibende) entfallenden Aufwendungen berücksichtigt worden.

Aus der Tabelle ist ersichtlich, daß die Gewerbetreibenden und freiberuflich Tätigen über die Erfüllung ihrer eigentlichen Steuerpflicht hinaus einen beträchtlichen Teil ihres Einkommens für Beratungskosten aufwenden müssen. Diese zusätzliche Belastung wird allerdings durch die Abzugsfähigkeit der Beratungskosten bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens gemindert¹⁾.

Neben der absolut hohen Belastung mit Beratungskosten ist auch die relative Verteilung nach Berufsgruppen und Einkommensklassen auffallend. Die Gewerbetreibenden wenden für Beratungskosten fast um die Hälfte mehr auf als die freiberuflich Tätigen. Dies hängt haupt-

1) Die Wirkung der Abzugsfähigkeit der Beratungskosten unter verteilungspolitischen Aspekten wird auf S. 149 ff. dargestellt.

sächlich mit der Gewerbesteuer zusammen, der nur die Gewerbetreibenden, aber nicht die freiberuflich Tätigen unterliegen.

Die deutliche Abnahme der Belastung mit Beratungskosten in höheren Einkommensklassen bestätigt die oben ausgesprochene Vermutung, daß die hier behandelten Aufwendungen regressiv wirken, das heißt mit zunehmendem Einkommen prozentual abnehmen. Bei einem Vergleich zwischen der niedrigsten und höchsten Einkommensklasse verringert sich die Belastung um gut die Hälfte, und zwar sowohl bei den Gewerbetreibenden als auch bei den freiberuflich Tätigen.

Hierzu muß noch bemerkt werden, daß die Berater in vielen Fällen die Gebühren für Bezieher niedrigerer Einkommen unter den üblichen Sätzen festsetzen und als Ausgleich bei den besser Verdienenden höhere Honorare berechnen. Bei Abrechnung aller Aufträge nach einheitlichen Sätzen würde die regressive Wirkung der Beratungskosten auf die Steuerlastverteilung noch deutlicher hervortreten.

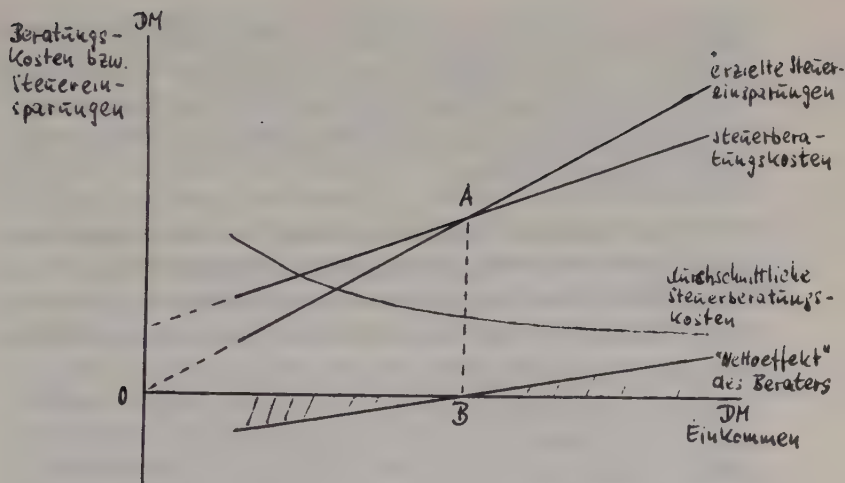
b) Der Einfluß der vom Berater zu erzielenden Steuereinsparungen auf die Steuerlastverteilung

Eine wesentliche Funktion des Beraters besteht darin, seine Auftraggeber auf Steuervergünstigungen hinzuweisen. Die Höhe der durch die Tätigkeit des Beraters ersparten Steuern wird nun im Normalfall bei den Beziehern hoher Einkommen höher sein als bei den Niedrigverdienenden. Im wesentlichen ist dies darauf zurückzuführen, daß bei hohen Einkommen die einzelnen Komponenten des Einkommens ein größeres Gewicht haben und so beispielsweise der Hinweis des Beraters auf die Abzugsfähigkeit bestimmter Ausgaben entsprechend höhere

Steuereinsparungen zur Folge hat. Auch lohnt es sich erst von einer bestimmten Höhe des Einkommens an, von möglichen Steuervorteilen Gebrauch zu machen. Hier sind als Beispiel die erheblichen Steuervergünstigungen nach dem Berlin-Hilfe-Gesetz zu erwähnen, die erst für Bezieher, deren Einkommen einem hohen Steuersatz unterliegen, interessant werden. Ein letzter Grund für die relativ höheren Steuereinsparungen bei den Höherverdienenden ist in dem progressiven Steuersatz zu sehen¹⁾.

Geht man davon aus, daß die vom Berater bewirkten Steuervorteile sich proportional zum Einkommen verhalten, so zeigt sich deutlich, daß es den Höherverdienenden im weitaus größeren Maße gelingt, die bei ihnen anfallenden Beratungskosten durch erzielte Steuereinsparungen auszugleichen. Immerhin sind nach einer Umfrage über die Hälfte der deutschen Selbständigen, die von einem Berater betreut werden, der Meinung, daß ihnen der Berater mindestens soviel "hereinholt", wie sein Honorar beträgt²⁾. Die Beratungskosten werden auf diesem Wege auf den Fiskus überwälzt und drücken sich hier in niedrigeren Steuererträgen (und vermutlich auch höheren Steuertarifen) aus. Die Zusammenhänge zeigen sich in einer graphischen Darstellung wie folgt:

-
- 1) Zu diesem Ergebnis gelangen auch von Strümpel, B., Steuermoral und Steuerwiderstand der deutschen Selbständigen, a.a.O., S. 78 ff. ausgewertete empirische Untersuchungen. Die im Anhang enthaltene Tabelle 46 läßt eine deutliche Konzentration der Nutznießer von Steuervergünstigungen auf die höheren Einkommenschichten erkennen. Diese Tatsache wird auch damit begründet, daß bei Beziehern niedrigerer Einkommen der bei der Ausnutzung von Steuervergünstigungen sich ergebende Vorteil oftmals niedriger ist als der zur Erfüllung der Formalitäten erforderliche Arbeitsaufwand.
 - 2) Vgl. Strümpel, B., Steuermoral und Steuerwiderstand der deutschen Selbständigen, a.a.O., S. 30.



Bei den Einkommensbezieheren mit Einkommen, die kleiner sind als die Strecke OB, übersteigen die Beratungskosten noch die durch den Berater erzielten Steuereinsparungen. Die Belastung vermindert sich aber bei steigendem Einkommen, bis im Punkt B eine vollständige Entlastung von den Beratungskosten erreicht wird. Bei noch höheren Einkommen ergibt sich sogar ein Gewinn durch die Hinzuziehung von Beratern.

Dazu ist einschränkend zu bemerken, daß nicht in jedem Einzelfall erwartet werden kann, daß der aus dem Diagramm ersichtliche "Nettoeffekt" des Beraters auch tatsächlich eintritt. Die graphische Darstellung verdeutlicht vielmehr nur Mittelwerte, von denen Einzelfälle durchaus abweichen können. So ist beispielsweise bei erstmaliger Übernahme eines Beratungsauftrages eine relativ hohe Steuerersparnis zu erwarten, während in den Folgejahren, solange sich die geschäftlichen und privaten Verhältnisse des Pflichtigen nicht wesentlich ändern, auch keine nennenswerten zusätzlichen Steuer-

einsparungen zu erwarten sind. Der "Nettoeffekt" des Beraters ist nicht zuletzt eine Frage seiner persönlichen und fachlichen Qualifikation. Auch seine Einsatzbereitschaft und sein Durchsetzungsvermögen können dabei eine Rolle spielen.

In der graphischen Darstellung wird für die Kurve der "erzielten Steuereinsparungen" ein linearer Verlauf unterstellt. Dies bedeutet, daß die Wirkung auf die Steuerlastverteilung neutral bleibt. Eine Verstärkung des regressiven Effektes der Beratungskosten würde in dem Fall eintreten, in dem die Ersparnis-Kurve progressiv verlief. Welcher Kurvenverlauf nun der Realität näher kommt, kann hier nicht abschließend beurteilt werden. Ausgeschlossen scheint aber ein Kurvenverlauf, bei dem mit wachsendem Einkommen die durchschnittliche Steuerersparnis sinkt.

c) Die Einbeziehung des Bereichs der Unselbständigen

Als Ergebnis der Untersuchung über die Wirkung der Beratungskosten im Bereich der Selbständigen ist ein regressiver Kostenverlauf festzustellen. Werden die vom Berater erzielten Steuereinsparungen dagegen gestellt, zeigt sich, daß es nur den Beziehern höherer Einkommen gelingt, diese Kosten auszugleichen oder sogar einen Gewinn zu machen. Bei den Beziehern niedrigerer Einkommen hingegen tritt im allgemeinen keine Kompensationswirkung ein, so daß mit der Beauftragung eines Beraters eine endgültige zusätzliche Belastung verbunden ist.

Diese Wirkung der Beratungskosten im Bereich der Selbständigen kann für den Vergleich mit der Besteuerung der

unselbständig Tätigen von Bedeutung sein¹⁾. In Literatur und Presse wird häufig auf die steuertechnische Benachteiligung der Unselbständigen aufgrund der Anwendung des Steuerabzugsverfahrens gegenüber den Selbständigen hingewiesen und gewisse Abhilfen und Erleichterungen für die Lohnempfänger gefordert²⁾. Die zur Veranlagung herangezogenen Selbständigen profitierten von der Inanspruchnahme des "Gestaltungsprivilegs", das eine begrenzte Verschiebung der Einkünfte ermögliche, während das Einkommen der Unselbständigen exakt und zeitnah erfaßt würde.

Diese Argumente sind zweifellos zutreffend. Man vermißt aber einen Hinweis darauf, daß dem Vorteil des "Gestaltungsprivilegs" der Nachteil der höheren Belastung mit "unsichtbaren" Aufwendungen gegenübersteht. Denn die Vorteile der besonderen steuertechnischen Situation der Selbständigen können in der Regel ohne Hinzuziehung eines fachkundigen Beraters nicht ausgenutzt werden. Es ergibt sich, daß die Selbständigen des unteren Einkommensbereichs durch die Inanspruchnahme des "Gestaltungsprivilegs" nicht nur keinen Vorteil haben, sondern sogar benachteiligt sind.

Beim Vergleich der steuertechnischen Situation der Selbständigen mit der der Unselbständigen scheint also eine differenziertere Betrachtungsweise geboten. Das Argument von der Besserstellung der Selbständigen im Besteuerungsverfahren trifft uneingeschränkt nicht zu. Zumindest sind bei den Selbständigen des unteren Einkommensbereichs Nach-

1) Hierbei wird davon ausgegangen, daß bei der Gruppe der Unselbständigen keine Beratungskosten anfallen. Soweit dies im Einzelfall doch geschieht, was insbesondere bei Beziehern höherer Lohneinkünfte der Fall sein dürfte, werden diese nicht ins Gewicht fallen und können daher für die Untersuchung außer Betracht bleiben.

2) Vgl. beispielsweise Haller, H., Die Steuern, a.a.O., S. 187.

teile festzustellen, die den bekannten Nachteilen in der steuerlichen Behandlung der Lohnempfänger gegenüberzustellen sind.

Wenn also in der politischen Diskussion Erleichterungen für die steuertechnischen Nachteile der Unselbständigen gefordert werden, wäre auch an die Situation der kleineren Selbständigen zu denken, bei denen sich die Vorteile der Gewinnermittlung und des Veranlagungsverfahrens nicht voll auswirken. Soweit die Forderung nach einem Ausgleich für steuertechnische Nachteile der Unselbständigen erhoben wird, ist demnach auch zu überlegen, ob nicht auch die Situation der Selbständigen der unteren Einkommensklassen zu verbessern wäre¹⁾. Da die Ursache der relativen "Schlechterstellung" der kleineren Selbständigen hauptsächlich in den aufzuwendenden Beratungskosten liegt, soll nach Mitteln und Wegen gesucht werden, diese Gruppe im Verhältnis zu den Höherverdienenden zu entlasten.

5. Mittel und Wege zur Verminderung der Regressionswirkung im Bereich der Selbständigen

Die Möglichkeiten zur Abschwächung der Regression werden im folgenden nur kurz umrissen. Es kommt dabei nicht auf eine vollständige Aufzählung der Mittel und Wege an. Auch soll nicht auf die gesamte ökonomische und steuerliche Problematik der aufgeführten Möglichkeiten eingegangen werden, da dies den Rahmen dieser Arbeit sprengen würde. Es geht vielmehr darum, einige wichtige Mittel aufzuzeigen und sie zur Diskussion zu stellen.

1) Quantifizierungen der Nachteile und Vorteile der steuertechnischen Behandlung sind allerdings kaum möglich. Hier soll es nur darum gehen, die einzelnen Argumente aufzuzeigen. Deren Gewichtung ist nicht zuletzt auch eine politische Entscheidung.

a) Die Beteiligung des Staates an den Beratungskosten

aa) Abzugsfähigkeit der Beratungskosten

Die Abzugsfähigkeit der Beratungskosten vom steuerpflichtigen Einkommen erfolgt durch eine Verminderung der Bemessungsgrundlage und bewirkt eine von dem anzuwendenden Steuersatz abhängige Steuerersparnis. Der Vorteil der Abzugsfähigkeit, der indirekt eine anteilmäßige Kostenübernahme durch den Staat bedeutet, beeinflusst den Steuerpflichtigen bei der Entscheidung, ob er sich beraten lassen soll oder nicht, und fördert somit die Verbreitung der steuerberatenden Berufe. Dies mag auch mit ein Grund dafür sein, daß der deutsche Gesetzgeber die Abzugsfähigkeit der Beratungskosten vom Einkommen zuläßt.

Die Berücksichtigung der Beratungskosten als abzugsfähige Ausgaben bedeutet aber unter verteilungspolitischen Gesichtspunkten - eine progressive Tarifgestaltung vorausgesetzt - eine Benachteiligung der Bezieher niedriger Einkommen. Die Regressionswirkung der Beratungskosten wird unter diesen Voraussetzungen nicht abgeschwächt, sondern nur noch erhöht. Lediglich bei einem proportionalen Einkommensteuersatz würde kein die Regression verschärfender Effekt zustandekommen. Die Wirkung bliebe in diesem Fall neutral.

Da die Einkommensteuern in der heutigen Zeit fast ausnahmslos progressiv ausgestaltet sind, wird die Abzugsfähigkeit der Beratungskosten deren Regressionswirkung noch verstärken.

bb) Erstattung der Beratungskosten durch den Staat

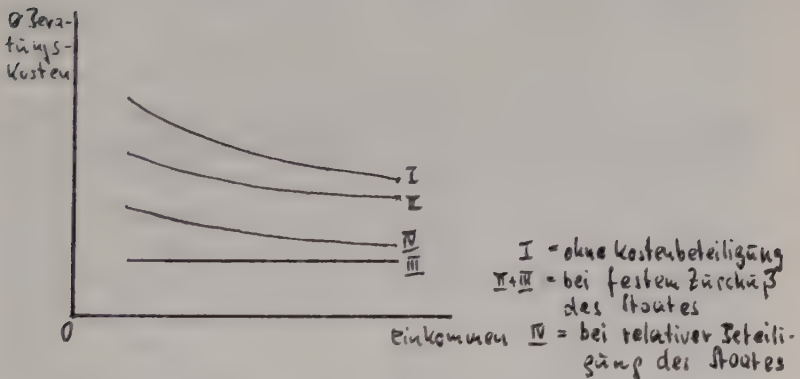
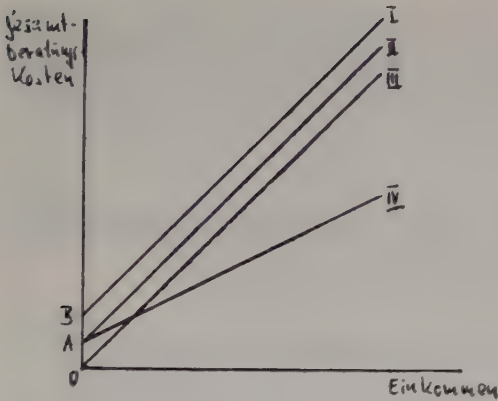
Neumark¹⁾ vertritt die Auffassung, daß demjenigen, der für den Fiskus arbeitet, eine angemessene Entschädigung zustehe. Sie sollte vor allem die Kosten umfassen, die dem einzelnen bei der Verrichtung von Arbeiten entstehen, die sich nicht auf die eigenen, sondern auf die von Dritten geschuldeten Abgaben beziehen. Hier ist insbesondere der von den Arbeitgebern vorgenommene Lohnsteuerabzug und die Einbehaltung der Kapitalertragsteuer zu erwähnen. Neumark befürwortet die Kosten-erstattung sowohl aus "Gerechtigkeitserwägungen" als auch im Interesse einer größtmöglichen Klarheit über den wirklichen Umfang der Steuererhebungskosten²⁾.

Diese Argumente treffen auch für die Erstattung der im eigenen Interesse des Pflichtigen aufgewandten Beratungskosten zu. Gegenüber einer indirekten Form der Kostenbeteiligung des Staates, die durch die Abzugsfähigkeit der Beratungskosten erreicht wird, hat eine direkte Kostenerstattung den Vorteil, daß regressive Effekte ausgeschaltet werden können.

Um die Wirkungen der finanziellen Beteiligung des Staates an den Beratungskosten auf die Steuerlastverteilung zu untersuchen, soll noch auf mögliche Erstattungsformen eingegangen werden. Zunächst ist zu bemerken, daß ein voller Kostenersatz für jeden Steuerzahler nicht zweckmäßig ist, da das "Kostenmachen" die Erstattungen zu stark anschwellen lassen würde. In Betracht kommt also nur ein prozentualer oder fester Zuschuß zu den Beratungskosten, wobei eine Einkommensgrenze nach oben festgelegt werden kann.

1) Vgl. Neumark, F., Grundsätze ..., a.a.O., S. 377.

2) Vgl. derselbe, Grundsätze ..., a.a.O., S. 377.



Aus den Darstellungen ist zu entnehmen, daß bei relativer Kostenübernahme die Regression nicht gemildert wird, da die durchschnittliche Belastung um den gleichen Prozentsatz für alle Einkommensbezieher sinkt. (Vgl. die Kurven IV.) Eine Regressionsabschwächung wird durch die Zahlung eines festen Betrages an alle Einkommensbezieher erreicht (Kurve II). Wird der Zuschuß in einer Höhe gewährt, die in der Abbildung der Strecke OB entspricht, ergibt sich eine konstante durchschnittliche Belastung. Die Regressionswirkung

wäre in diesem Fall nicht mehr vorhanden (Kurve III). Werden die Beratungskosten nur bis zu einer gewissen Einkommensgrenze erstattet, so gelingt es, die Bezieher niedriger Einkommen in stärkerem Maße zu entlasten.

b) Sonstige Möglichkeiten zur Minderung der Regression

aa) Verschärfung der Einkommensteuerprogression

Die regressive Wirkung der Beratungskosten kann durch eine verschärfte Progression bei der Einkommensteuer ausgeglichen werden. Ein einfaches Beispiel soll diesen Zusammenhang verdeutlichen:

<u>zahl der</u> <u>Pflichtigen</u>	<u>o Einkom-</u> <u>men</u>	<u>gesamtein-</u> <u>kommen</u>	<u>o Beratun-</u> <u>gskosten</u>	<u>o Einkom-</u> <u>mensteuer</u>	<u>gesamt-</u> <u>last</u>
	<u>DM</u>	<u>DM</u>	<u>%</u>	<u>%</u>	<u>%</u>
1000	8.000	8.000	6	9	15
100	40.000	4.000	4	11	15
10	100.000	1.000	3	12	15
1.110	117.11	13.000	5,2	9,8	15

Um die Regressionswirkung der Beratungskosten zu kompensieren, ist in unserem Beispiel also eine Einkommensteuerprogression erforderlich, die sich in einer Erhöhung des Steuersatzes von 9 % auf 12 % ausdrückt. Der Grad der Progression hängt dabei von der Stärke des regressiven Charakters der Beratungskosten und von ihrem relativen Gewicht in bezug auf die Gesamtlast ab.

Ein progressiver Effekt läßt sich auch durch Einräumung von Freibeträgen erzielen.

Im Vergleich zu der Möglichkeit der teilweisen Erstattung der Beratungskosten hat die Verschärfung der Einkommensteuerprogression den Nachteil, daß Steuerpflichtige mit niedrigen oder negativen Einkommen nicht im erwünschten Maße entlastet werden können. Auch werden generell in der Literatur gegen die progressive Gestaltung der Steuertarife Bedenken vorgebracht¹⁾.

bb) Einschränkung von Sonderregelungen

Die obigen Untersuchungen ergaben, daß die regressive Wirkung der Beratungskosten durch die vom Berater erzielten Steuereinsparungen noch verstärkt wird. Je umfangreicher die Begünstigungen oder Sonderregelungen sind und in je stärkerem Maße diese den Beziehern höherer Einkommen zugute kommen, um so mehr "lohn" sich der Berater für die Besserverdienenden. Daß ein Teil der in der Bundesrepublik zugelassenen steuerlichen Begünstigungen des Sparens und der Kapitalbildung stark regressiv wirken, ist bekannt und wird auch durch zahlreiche Veröffentlichungen belegt²⁾.

1) Kritisch zu den Wirkungen der Einkommensteuerprogression äußert sich beispielsweise Schmidt, Kurt, Die Steuerprogression, a.a.O. Er kommt zu dem Ergebnis, daß die ökonomischen Argumente zugunsten einer Progressionsbesteuerung nicht stichhaltig seien und daß die Progression das wirtschaftliche Wachstum und die soziale Mobilität beeinträchtigt. (Vgl. S. 147). Auch erscheint auf Grund der neueren Inzidenzforschung zweifelhaft, ob eine Einkommensumverteilung durch progressive Tarifgestaltung überhaupt mit Erfolg durchgeführt werden kann. Vgl. hierzu Föhl, Carl, Kritik der progressiven Einkommensbesteuerung, in: Finanzarchiv, N.F., Band 14, 1953/54, S. 88 ff. und Arndt, Helmut, Kurvenverschiebung und mikroökonomische Überwälzung, in: Finanzarchiv, N.F., Band 22, 1962/63, S. 71 ff.

2) Vgl. beispielsweise Oberhauser, Alois, Finanzpolitik und private Vermögensbildung, Köln-Opladen 1963; Jecht, Horst, Finanzpolitik und Kapitalbildung, Tübingen 1958, und Institut "Finanzen und Steuern", Zur Reform der Einkommensteuer, Brief 112, Bonn 1969.

Die weitgehende Beseitigung von Sonderregelungen würde die "Erfolge" der Berater bei den einkommenstarken Mandanten mindern und damit die Regression in der Lastenverteilung abschwächen. Sind Begünstigungen eine Quelle materieller Ungleichmäßigkeit der Besteuerung, muß aber noch erwähnt werden, daß umfangreiche Spezialregelungen auch gegen die Grundsätze der Praktikabilität und Transparenz der Steuergesetze verstoßen können.

cc) Vermehrte Anwendung von Pauschalierungs- und Schätzungsmethoden

Die verstärkte Anwendung von Pauschalierungen und Schätzungen ist ein weiteres Mittel, die Regressionswirkung der Beratungskosten zu vermindern. Durch den weitgehenden Verzicht auf die Mitwirkung des Pflichtigen bei der Besteuerung wird dieser von versteckten Aufwendungen entlastet. Bezieher niedriger Einkommen werden bei Anwendung von Pauschalierungsmethoden auf einen Berater verzichten können, da sie die im Rahmen einer "Merkmalsbesteuerung" erforderlichen Angaben meist selbst machen können.

Ein weiterer Vorteil der Pauschalierung besteht darin, daß die Möglichkeiten steuerunehrlichen Verhaltens eingeschränkt werden können. Die begrenzte Mitwirkung des Pflichtigen würde ihm nämlich wenig Spielraum für steuerliche Manipulationen lassen¹⁾.

1) Diese Wirkung wird insbesondere von Schulte, H., Schätzung und Pauschalierung ..., a.a.O., S. 113 ff. hervorgehoben. Schulte tritt unter den in der Bundesrepublik gegebenen Verhältnissen für eine verstärkte Anwendung behelfsmäßiger Besteuerungsmethoden ein, da die Funktionsfähigkeit der Personalbesteuerung nicht mehr gewährleistet sei. Im gleichen Sinne äußert sich auch Feike, Fred C., Die Abkehr von der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit bei der Einkommensteuer unter besonderer Berücksichtigung der bundesdeutschen Einkommensbesteuerung, Staatswirtsch. Diss., München 1956.

Die Anwendung von Schätzungen und Pauschalierungen wird jedoch dadurch begrenzt, daß mit zunehmender Schematisierung die Wahrscheinlichkeit richtiger Ergebnisse zurückgeht und damit die Verwirklichung der Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip gefährdet wird. Wie oben dargestellt, verlangt die Berücksichtigung der persönlichen Leistungsfähigkeit eine Ist-Besteuerung. Soweit das Verhältnismäßigkeitsprinzip Vorrang hat, ist der Anwendungsbereich für Pauschalierungen also eng begrenzt.

IV. Die Funktionen des Beraters unter dem Aspekt wirtschaftspolitischer Besteuerungsgrundsätze

1. Zur Problematik der nichtfiskalischen Besteuerung

Wie oben bereits erwähnt, bestehen die Aufgaben der Besteuerung nicht nur in der Deckung des öffentlichen Finanzbedarfs, sondern auch in der Realisierung nichtfiskalischer Zielsetzungen. Wenn auch als Hauptzweck der Besteuerung der fiskalische zu bezeichnen ist, so hat doch in der Gegenwart die Bedeutung nichtfiskalischer Zielsetzungen in der Steuerpolitik wesentlich zugenommen. Denn der Staat versteht seine Kenntnisse von den Steuerwirkungen zu nutzen, um auch nichtfiskalische Ziele in weitem Maße und oft in ökonomisch-rationaler Weise realisieren zu können¹⁾.

Der Erfolg einer solchen Steuerpolitik hängt im wesentlichen von den zur Verfügung stehenden steuertechnischen Mitteln ab. Die Schwierigkeiten beim Einsatz von steuerpolitischen Mitteln ergeben sich aus der "fortlaufenden Anpassung des Steuersystems oder einzelner Steuern an die mit dem wirtschaftlichen Gezeitenwechsel sich rasch und häufig ändernde ordnungspolitische Zielsetzung"²⁾.

Fortlaufende Änderungen der steuerlichen Vorschriften bergen die Gefahr einer Beeinträchtigung der Steuermoral in sich. Die für die Steuerpflichtigen unübersehbaren Gesetzesänderungen können sie dazu ermutigen, ihre Sorgfalt in steuerlichen Dingen zu vernachlässigen. Auch können sie bei den Pflichtigen infolge ihrer mangelnden Kenntnis wirtschaftlicher Zusammenhänge Widerstände auslösen, wenn bei einer notwendig gewordenen Konjunktur-

1) Vgl. Neumark, F., Theorie und Praxis ..., a.a.O., S. 39.

2) Gerloff, W., Steuerwirtschaftslehre, a.a.O., S. 261.

dämpfung Einkommensteile nicht zur Deckung des unumgänglichen Staatsbedarfs verwendet, sondern aus wirtschaftspolitischen Gründen stillgelegt werden¹⁾.

Wie die jüngsten Erfahrungen mit der Bildung einer Konjunkturausgleichsrücklage in der Bundesrepublik gezeigt haben, darf diese Wirkung aber nicht überschätzt werden. Die Aufklärungsarbeit der Tages- und Fachpresse sowie der Regierung scheint bei den Steuerzahlern wesentlich zu der Einsicht beigetragen zu haben, daß finanz- und insbesondere steuerpolitische Maßnahmen zur Zügelung von Inflationstendenzen beitragen können²⁾.

2. Der Grundsatz der Flexibilität der Besteuerung

Unter den mit steuerlichen Mitteln zu verwirklichenden wirtschaftspolitischen Zielen ist die konjunktur- oder beschäftigungspolitische Zwecksetzung besonders hervorzuheben. Für die Vermeidung stabilitätsgefährdender Wirtschaftsschwankungen ist die flexible Ausgestaltung des Steuersystems von Bedeutung.

1) Vgl. Schmolders, G., Allgemeine Steuerlehre, a.a.O., S. 74. Auch ist zu berücksichtigen, daß die nichtfiskalische Besteuerung durch Steuerbegünstigungen ebenso wie die Subventionen und Transferzahlungen bestimmte Wirtschaftssubjekte oder Einkommensempfänger begünstigen und andere benachteiligen. Dieser Effekt führt - was die Steuerbegünstigungen betrifft - zu einer Beeinträchtigung der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und der "gerechten" Steuerlastverteilung und kann daher ebenfalls verstärkte Widerstände der Steuerpflichtigen wecken. Vgl. hierzu Timm, Herbert, Bemerkungen zur wirtschaftspolitisch orientierten, nichtfiskalischen Besteuerung, in: Finanzarchiv, N.F., Band 27, 1968, S. 106 f. und Haller, H., Die Steuern, a.a.O., S. 272.

2) Vgl. Neumark, F., Grundsätze ..., a.a.O., S. 362.

Der Grundsatz der Flexibilität beruht auf der Erkenntnis, daß durch Variation der Steuerlasten inflatorischen und deflatorischen Entwicklungstendenzen der Wirtschaft begegnet werden kann. Steuererhöhungen während eines gesamtwirtschaftlichen Aufschwungs sollen einen inflatorischen Boom vermeiden und Steuerermäßigungen in einer Rezession die Entwicklung zu einer Depression verhindern. Der Flexibilitätsgrundsatz fordert nun, die Steuerpolitik durch eine entsprechende Gestaltung des Steuersystems und des Besteuerungsverfahrens in die Lage zu versetzen, die Durchführung antizyklischer Fiskalmaßnahmen zu erleichtern. Das Prinzip zielt auf eine Politik ab, die im Gegensatz zu der früher üblichen Parallelpolitik der öffentlichen Finanzwirtschaften steht¹⁾. Zwei Arten des Prinzips können unterschieden werden: passive und aktive Flexibilität²⁾.

Das Theorem der passiven oder "eingebauten" Flexibilität nimmt an, daß auch ohne bewußte Manipulationen gewisse stabilisierende Wirkungen vom Steueraufkommen ausgehen. Manche Steuereinnahmen verändern sich infolge der sog. Konjunktorempfindlichkeit von Steuern gleichgerichtet mit der Wirtschaftsentwicklung, d.h. sie entnehmen dem privaten Sektor in der Hochkonjunktur mehr, in der Depression weniger Kaufkraft.

Neumark weist darauf hin, daß antizyklische Effekte nicht davon abhängig seien, daß sich das Steueraufkom-

-
- 1) Haller, Heinz, Bemerkungen zur sog. Parallelpolitik der öffentlichen Finanzwirtschaft, in: Jahrbuch für Nationalökonomie und Statistik, Band 180, 1967, S. 164 ff. und Timm, Herbert, Gemeindepolitik in den Wachstumszyklen. Zugleich eine Analyse der sog. Parallelpolitik, in: Finanzarchiv, N.F., Band 28, 1969, S. 441 ff.
 - 2) Diese Unterscheidung wird in Anlehnung an Neumark vorgenommen. (Vgl. Grundsätze ..., a.a.O., S. 283 ff.)

men im Abschwung absolut verringere; alleinige Voraussetzung wäre, daß je nach der konjunkturellen Situation die Steigerungsraten des Steueraufkommens größer oder kleiner seien als die simultanen Wachstumsraten des Sozialprodukts¹⁾.

Die stabilisierende Wirkung der Besteuerung wird um so stärker sein, je höher der Anteil derjenigen Steuern am Steuersystem ist, die eine relativ große "built-in flexibility" besitzen. Vorzuziehen sind demnach die Einkommen- und Umsatzsteuern, während die Grund- und Vermögensteuern unter dem Stabilisierungsgesichtspunkt eine untergeordnete Rolle spielen²⁾.

Die Forderung nach aktiver Flexibilität entspringt der Skepsis gegenüber der ausreichenden Wirkung solcher automatischen Heilungskräfte. Diese Automatik kann sich einmal hinsichtlich der Schnelligkeit der Wirkungen als nicht ausreichend erweisen. So fallen bei wachsenden Einkommen die höheren Steuererträge infolge zeitaufwendiger Erhebungstechnik und wegen des Nachhinkens der Veranlagungszeiträume erst nachträglich kassenwirksam an. Zum anderen kann eine Fiskalpolitik, die sich ausschließlich auf die "eingebaute" Flexibilität verläßt, Gefahr laufen, dieses Mittel gegen stabilitätsgefährdende Wirtschaftsschwankungen zu einseitig zu verwenden, mit der Konsequenz unerwünschter Rückwirkungen auf das

1) Vgl. Neumark, F., Grundsätze ..., a.a.O., S. 298.

2) Verstärkt wird die "eingebaute" Flexibilität der Besteuerung durch die der öffentlichen Ausgaben. So transferieren bestimmte Staatsausgaben (insbesondere Arbeitslosenunterstützung) in der Hochkonjunktur weniger, in der Depression mehr Geldmittel in den privaten Bereich. Der Staat läßt also in der Depression mehr Geld in den privaten Sektor fließen als er ihm entnimmt, in der Hochkonjunktur dagegen ist es umgekehrt. Die Anwendung des Prinzips bedeutet somit ein Abgehen vom Grundsatz der Jährlichkeit des Haushaltsausgleichs.

Wachstum der Volkswirtschaft¹⁾.

Aus diesem Grund wird eine bewußte und rechtzeitig einsetzende "Steuerpolitik" gefordert. Vor Erreichen der Hochkonjunktur sollen gewisse (vor allem die konsumtive Nachfrage belastende) Steuern in ihren Sätzen erhöht werden, die im Falle einer sich abzeichnenden Rezessionsgefahr wieder zu senken wären²⁾.

Von der passiven Flexibilität unterscheidet sich die aktive also dadurch, daß sie ein bewußtes Eingreifen in die Rechtsgrundlagen des bestehenden Steuersystems impliziert, während die "built-in flexibility" gerade durch ihren "automatischen" Effekt gekennzeichnet ist, d.h. dadurch, daß sich stabilisierende Wirkungen bei gleichbleibendem Steuerrecht ergeben³⁾.

Um die Funktionen des Beraters bei Realisierung einer flexiblen Besteuerung zu analysieren, wird von der aktiven Flexibilität des Steuersystems ausgegangen und die Problematik der passiven Flexibilität nur soweit es erforderlich ist, berücksichtigt.

-
- 1) Vgl. die Lehre vom "fiscal drag", Neumark, F., Grundsätze ..., a.a.O., S. 308 f.
 - 2) Für die Staatsausgaben ist analog zu fordern, daß sie großemäßig und insbesondere zeitlich variiert werden, um beispielsweise in der Hochkonjunktur unterdrückt und zwecks Abwendung einer Rezession eingesetzt werden zu können. Ein Haushaltsüberschuß in der Hochkonjunktur und ein entsprechendes Budgetdefizit in der Depressionsperiode sind nicht nur passiv zu dulden, sondern bewußt herbeizuführen.
 - 3) Wie schon angedeutet, empfiehlt es sich, für eine rationale steuerliche Stabilisierungspolitik beide Instrumente einzusetzen, da sie sich gegenseitig ergänzen. Es braucht kaum betont zu werden, daß das Ziel einer Stabilisierung der Wirtschaftsentwicklung nicht allein mit steuerpolitischen Mitteln erreicht werden kann, sondern vielmehr durch zweckadäquate Maßnahmen auf der Ausgabenseite des öffentlichen Haushalts zu ergänzen ist. Im übrigen könnte eine solche Finanzpolitik von den geldpolitischen Instanzen, namentlich der Notenbank, unterstützt werden.

3. Die Funktionen des Beraters bei Realisierung einer flexiblen Besteuerung

Die Effizienz stabilitätsfördernder oder -erhaltender Steuerpolitik hängt einerseits von Objekt, Ansatzpunkt und Maß der Steuervariationen sowie der Länge des Zeitraumes ihrer Wirksamkeit ab. Andererseits kommt es entscheidend auf die Schnelligkeit an, mit der Steueränderungen ergriffen und durchgeführt werden. Beschränkt man sich auf die Einkommensteuern, so ist unmittelbar einleuchtend, daß die Schnelligkeit der von Steuervariationen ausgehenden konjunkturellen Wirkungen von dem Grade abhängt, in welchem das "pay-as-you-go"-Prinzip beachtet wird. Dieser Forderung kann entsprochen werden, wenn es sich um Einkünfte handelt, die dem Quellenabzug unterliegen. Im Bereich der veranlagten Einkommensteuern wirken sich dagegen Belastungsvariationen mit einer mehr oder minder erheblichen zeitlichen Verzögerung aus¹⁾.

Einen wesentlichen Beitrag zur Verwirklichung konjunktureller Ziele mit steuerpolitischen Mitteln leistet der Berater durch seine Sachverständigkeit auf dem steuerlichen Rechtsgebiet. Seine Kenntnis von dem neuesten

1) Dies wird zumindest solange der Fall sein, als nicht Methoden der sogenannten Selbstveranlagung angewendet oder sonstige steuertechnische Vorkehrungen getroffen werden, um eine zeitnahe Besteuerung zu erreichen. Vgl. hierzu Neumark, Fritz, Zur Problematik einer Steigerung der Effizienz fiskalpolitischer Instrumente des Stabilitätsgesetzes, in: Finanzarchiv, N.F., Band 28, 1969, S. 100 ff., der zur Verkürzung der "time-lags" bei der Steuerzahlung und zur Steigerung der konjunkturpolitischen Effizienz von Steuervariationen Erhöhungen beziehungsweise Senkungen der Einkommen- und Körperschaftsteuer auf alle Zahlungen im Variationszeitraum empfiehlt. Hier werden also auch - abweichend von der Regelung im Gesetz zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft vom 8.6.1967 - Abschlußzahlungen für frühere Veranlagungszeiträume von der Änderung erfaßt.

Stand der Rechtsprechung sowie seine zumeist vorliegende Fähigkeit, steuerliche Normen richtig auslegen zu können, gewährleisten die Durchführung der Steuergesetze und schaffen eine Voraussetzung dafür, daß steuerliche Mittel für konjunkturpolitische Zwecke wirksamer eingesetzt werden können. Ohne steuerliche Berater würden die Gesetzesänderungen einem großen Teil der Steuerzahler nicht bekannt werden. Soweit sie davon doch Kenntnis erlangen, kann der gewünschte wirtschaftspolitische Effekt deswegen ausbleiben, weil die Reaktion zu spät erfolgt oder steuerliche Vorschriften unrichtig ausgelegt und angewendet werden. Die durch die Verfolgung nichtfiskalischer Ziele hervorgerufene ungünstige Wirkung auf die Steuermoral wird der Berater zu mildern suchen, indem er seine Mandanten über die wirtschaftlichen Zusammenhänge aufklärt und so die Einsicht in die Notwendigkeit der getroffenen steuerpolitischen Maßnahmen fördert.

Auf eine Wirtschaftspolitik mit steuerlichen Mitteln kann sich die Tätigkeit des Beraters aber auch nachteilig auswirken. Dies wird insbesondere dann der Fall sein, wenn er sich gesetzestechnische Mängel zunutze macht. Sind verschiedene Gesetzesauslegungen möglich, die zwar ihrem Wortlaut nach als zulässig erscheinen, aber der Absicht des Gesetzgebers widersprechen, so wird der Berater als Interessenvertreter seiner Auftraggeber sich bietende Möglichkeiten der Steuerersparnis wahrnehmen, ja sogar die Gesetze daraufhin untersuchen. Seine Tätigkeit kann also dazu beitragen, daß sich der Abstand zwischen dem tatsächlichen und gewollten Besteuerungsergebnis nur noch vergrößert.

Als Beispiel hierfür sei an die Regelung der Selbstverbrauchsteuer im Rahmen des am 1.1.1968 in Kraft getretenen Umsatzsteuergesetzes¹⁾ erinnert. Dieses Gesetz

1) Vgl. Bundesgesetzblatt, 1967, Teil I, S. 545.

sieht in § 30 Abs. 2 vor, daß körperliche Wirtschaftsgüter, die der Unternehmer der Verwendung oder Nutzung als Anlagevermögen zuführt, aus haushalts- und konjunkturpolitischen Gründen einer besonderen Steuer (Selbstverbrauch- oder Investitionsteuer) zu unterwerfen sind. Unklar war von Anfang an der hier anzuwendende Begriff des Wirtschaftsgutes. In dem Erlaß des Bundesministers der Finanzen vom 30.1.1968¹⁾ heißt es lediglich, daß sich der Begriff des Wirtschaftsgutes nach einkommensteuerlichen Grundsätzen richtet. Dieser Hinweis trägt aber wenig zur Klärung des Begriffes bei, da es im Einkommensteuerrecht ebenfalls keine festumrissene Definition gibt. Juretzek meint in seinem Kommentar²⁾, nur selbständig bewertbare Wirtschaftsgüter würden von der Investitionsteuer erfaßt. Aber auch dieser Begriff ist als Richtlinie für die praktische Durchführung kaum brauchbar, da offen bleibt, wie beispielsweise Aufwendungen für die Errichtung von Fabrikgebäuden (Neubau, Anbau oder Erweiterung), für Rohrleitungsanlagen in der chemischen Industrie und für Gleisanlagen und Brückenbau in Verbindung mit schon vorhandenen Anlagen zu behandeln sind. Obwohl die Oberfinanzdirektionen vielfach zu einzelnen Sachverhalten Stellung genommen haben, fehlt eine allgemeingültige Begriffsbestimmung mit der Folge einer allgemeinen Rechtsunsicherheit.

An die von den Steuerpflichtigen und ihren Beratern in der Praxis vorgenommene enge Auslegung des Begriffes "Wirtschaftsgut" ist bei Abfassung des Gesetzes nicht gedacht worden. Dies beweisen die vom "Sachverständigenrat" vorgenommenen Schätzungen des Steueraufkommens für 1969, denen rund 2,5 Mrd. DM Steuermindereinnahmen "auf

1) Vgl. Bundessteuerblatt, 1968, Teil I, S. 310.

2) Vgl. Juretzek, Wolfgang, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, 8. Aufl., Ludwigshafen 1967/70, Teil II, zu § 30, S. 4 f.

Grund von Verzögerungen bei der Abführung der Investitionsteuer" zugrunde gelegt worden sind¹⁾.

Die konjunkturelle Auswirkung dieser Steuerausfälle bestand darin, daß die erwünschte und teilweise auch eingetretene restriktive Wirkung der öffentlichen Haushalte abgeschwächt wurde²⁾. Aber auch aus der Sicht des steuerlichen Beraters sollten unscharfe Gesetzesbegriffe soweit wie möglich eingeschränkt werden, obwohl dadurch - wie oben gezeigt worden ist - der Umfang der Steuerersparnismöglichkeiten geringer wird und damit mögliche "Erfolge" seiner Tätigkeit aus der Sicht des Steuerpflichtigen vereitelt werden. Denn es ist nicht auszuschließen, daß sich nach geklärter Rechtslage erhebliche Steuernachzahlungen ergeben, und nicht selten ist der Steuerpflichtige geneigt, dafür den Berater verantwortlich zu machen.

Weiterhin kann der Berater die konjunkturpolitische Effizienz einer steuerlichen Maßnahme dadurch beeinträchtigen, daß er die Ankündigungswirkungen ("Announcement Effects") der Steuern erhöht. Als Ankündigungswirkung bezeichnet man die Verhaltensänderungen eines Pflichtigen, die im Zusammenhang mit der Einführung oder Änderung einer Steuer stehen, so insbesondere die Ausweichreaktionen zur Verminderung der Steuerlast³⁾. Ihre Stärke hängt maßgeblich von der Fülle der Informationen über zu erwartende Gesetzesänderungen ab, über die in der Regel der Berater eher verfügen wird als der Steuerpflichtige. Seine Tätigkeit kann sich dann als konjunkturpolitisch unerwünscht auswirken.

1) Vgl. Jahresgutachten 1969/70, Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, Stuttgart und Mainz 1969, S. 44.

2) Vgl. Jahresgutachten 1969/70, Sachverständigenrat ..., a.a.O., S. 45.

3) Vgl. Schmolders, G., Allgemeine Steuerlehre, a.a.O., S. 121.

Als Beispiel dafür sei auf die Ankündigung des Ausschlusses der degressiven Abschreibung im Rahmen der zweiten Verordnung über steuerliche Konjunkturmaßnahmen vom 21.7.1970¹⁾ verwiesen. Die Verordnung ist mit der Verkündung am 25.7.1970 in Kraft getreten. Der Ausschluß der Abschreibungen betrifft die Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern nach dem 5.7.1970. Bestellungen vor diesem Tag fallen nicht unter die Einschränkung. Einige Wochen vor Beginn des Ausschußzeitraumes war aber schon in Fachkreisen bekannt, daß die Bundesregierung von den Möglichkeiten des Stabilitätsgesetzes Gebrauch machen und unter anderem auch die Abschreibungsmethoden ändern würde. Da Bestellungen vor dem 5.7.1970 nicht unter die Einschränkung fielen, wurden diese noch in großem Umfange vor diesem Termin von den Unternehmern vorgenommen. An der Beeinträchtigung des konjunkturellen Effekts dieser Maßnahmen waren die Berater nicht unwesentlich beteiligt, denn in den überwiegenden Fällen dürfte die Anregung, Bestellungen vorzuziehen, von ihnen ausgegangen sein. Für den Gesetzgeber ergibt sich hieraus die Aufgabe, die Ankündigungsphase bei Steueränderungen so klein wie möglich zu halten, um die von den Beratern veranlaßten Ausweichreaktionen auf ein Mindestmaß zu beschränken.

Bei der Frage, auf welche Weise der Berater hemmend auf eine flexible Besteuerung wirkt, ist auch zu bedenken, daß seine Tätigkeit die Steuerveranlagung verzögern und damit die erwünschte Schnelligkeit der konjunkturellen Wirkungen in Frage stellen kann. Steuerberater haben, soweit es sich um die Abgabe von Steuererklärungen handelt, eine typische "Stoßarbeit" zu verrichten. Infolgedessen ist es kaum zu vermeiden, für die Einreichung der Erklärungen Fristverlängerungen zu beantragen, die in

1) Vgl. Bundesgesetzblatt, 1970, Teil I, S. 1128.

der Regel von den Finanzämtern auch gewährt werden. Nicht selten sind die Berater so stark überlastet, daß sie bis zu einem Jahr Fristverlängerung beantragen müssen. Unter konjunkturpolitischen Gesichtspunkten bedeutet die Ausdehnung der Frist zur Einreichung der Deklarationen eine Beeinträchtigung der aktiven wie der passiven Flexibilität der Besteuerung, da die Wirkungen der Steuervariationen zu spät eintreten und damit irrelevant sein können. Ein weiterer Grund dafür, die Veranlagung hinauszuschieben, ist aber auch darin zu sehen, daß, solange für verspätete Steuerzahlungen keine Zinsen zu zahlen sind, ein starker Anreiz besteht, zinslose "Steuerkredite" in Anspruch zu nehmen. Da die Finanzverwaltung überfordert ist, die Motive für eine beantragte Fristverlängerung zu erforschen, bietet sich als Mittel, die Ausdehnung der Fristen einzudämmen, die Verzinsung von Steuernachzahlungen und -erstattungen an¹⁾.

Die durch die Beratertätigkeit ermöglichte Ausschöpfung von steuerlichen Vorteilen, die - wie oben aufgezeigt - eine flexible Steuerpolitik nachteilig beeinflussen kann, darf aber nicht darüber hinwegtäuschen, daß die Mitwirkung der Berater bei deren Realisierung grundsätzlich positiv zu bewerten ist. Denn ohne steuerliche Berater scheint sich eine solche Politik überhaupt nicht durchführen zu lassen.

1) Vgl. Neumark, F., Grundsätze ..., a.a.O., S. 381.

E. Zusammenfassung

Da von der Steuerberatung erhebliche Auswirkungen auf den Ablauf des Besteuerungsprozesses ausgehen, ist nicht nur der Steuerpflichtige, als dessen Interessenvertreter die Berater in erster Linie zu gelten haben, sondern auch der Staat als der Steuerberechtigte an den Fragen der berufsmäßigen Ausgestaltung der Steuerberatung in hohem Maße interessiert.

Aus der Sicht der Finanzwissenschaft werden die Fragen der Steuerberatung dann relevant, wenn es darum geht, die Voraussetzungen für die Durchführung der Besteuerung zu untersuchen. Bei dem Bemühen des Staates, eine Steueridee gegen die in den vielfältigsten Formen auftretenden Widerstände der Steuerzahler im Rechts- und Wirtschaftsleben durchzusetzen, können die steuerberatenden Berufe gute Dienste leisten. Ihre Probleme sind daher hauptsächlich jenem finanzwissenschaftlichen Forschungsgebiet zuzuordnen, das Fragen der Steuertechnik und Steuermoral zum Gegenstand hat und sich mit der "Kunst der Besteuerung" befaßt.

Die günstigen Auswirkungen des Beraters auf den Ablauf der Besteuerung hängen entscheidend davon ab, in welchem Maße es dem Berater bei seiner praktischen Tätigkeit gelingt, auf die Hauptbeteiligten am Besteuerungsprozeß - den Steuerpflichtigen und die Finanzverwaltung - Einfluß zu nehmen.

Bei der Beeinflussung des Steuerpflichtigen ergeben sich für den Berater bei schlechter Steuermoral große Schwierigkeiten. Hat sich die Grenze zwischen dem Erlaubten und Verbotenen verschoben und wird jetzt akzeptiert, was vorher mißbilligt worden ist, wird der Berater bei dem Versuch, mit seinen dem Gesetz entsprechenden Vorstellungen beim Steuerpflichtigen durchzudringen, erhebliche

Widerstände vorfinden. Eine Verhaltensänderung beim Steuerpflichtigen in einer Sache zu erreichen, von deren Unrechtsgehalt der Steuerpflichtige nicht überzeugt ist, setzt beim Berater sehr viel Einfühlungsvermögen und großes Geschick in der Menschenbehandlung voraus.

Zeigt sich der Steuerpflichtige aber uneinsichtig und besteht er auf seinem Standpunkt, so wird der Berater bei korrekter Verhaltensweise den Auftrag niederlegen müssen. Ist so die Wahrscheinlichkeit groß, daß sich der Berater bei laxer Steuermoral des Steuerpflichtigen nicht durchsetzen kann und daß ihm Aufträge verloren gehen, wenn er sich weiterhin korrekt verhält, wird er in einzelnen Fällen versucht sein, unkorrektes Verhalten seines Auftraggebers in mehr oder weniger starkem Maße zu billigen.

Die Formen unkorrekten Verhaltens des Beraters reichen dabei von der Tolerierung leichter Steuervergehen, deren Unrechtsgehalt vielleicht noch von den Normen der Gewohnheitsmoral gedeckt wird, über die Duldung auch schwerwiegender Steuerhinterziehungen bis zur aktiven Mitarbeit bei der Suche nach Steuerhinterziehungsmöglichkeiten. Je weiter sich die laxen Steuermoral unter den Steuerzahlern ausgebreitet hat und je mehr die sozialen Gruppennormen von den staatlich gesetzten Normen abweichen, um so schwieriger ist die Aufgabe des Beraters und um so größer sind für ihn die Versuchungen zu unkorrektem Handeln.

Die von Briefs entwickelte Lehre von der Grenzmoral erweist sich als geeignet, die wechselseitigen Beziehungen zwischen dem Verhalten des Beraters und der Steuermoral zu präzisieren. Dabei zeigt sich, daß der Berater die Steuerpflichtigen im intramarginalen und submarginalen Bereich der Steuermoral in unterschiedlicher Weise beeinflussen wird. Diese vom Berater ausgehende Tendenz

zur Nivellierung der Steuermoral läßt aber weder eine Aussage darüber zu, welchen Verlauf die Steuermoral in einem konkreten Fall nehmen wird, noch kann damit ein bestehender Zustand erklärt werden. Die möglichen positiven Wirkungen des Beraters auf die Steuermoral sind wegen seiner Interessengebundenheit und des Einflusses der Gewohnheitsmoral nicht allzu hoch zu veranschlagen; staatliche Maßnahmen sind hier wirkungsvoller.

Der Einfluß des Beraters erstreckt sich aber nicht nur auf den Steuerpflichtigen, sondern auch auf die Finanzverwaltung. Hier ist es seine Aufgabe, darauf hinzuwirken, daß einseitig von fiskalischen Überlegungen beeinflusste Entscheidungen vermieden werden. Fiskalische Einseitigkeiten werden sich insbesondere dann bemerkbar machen, wenn der Finanzverwaltung bei der Entscheidung eines Falles vom Gesetzgeber weitgehend freie Hand gelassen worden ist oder Schätzungen vorgenommen werden müssen. Bei der Häufigkeit dieser Fälle auf dem Gebiet des Steuerrechts und in Anbetracht der immer komplizierter werdenden und sich immer rascher wandelnden wirtschaftlichen Tatbestände in einer modernen dynamischen Volkswirtschaft ergeben sich für den Berater erhebliche Einflußmöglichkeiten auf den Ablauf der Besteuerung.

Auf die Steuer- und Besteuerungsmoral kann der Berufsstand der Steuerberater nur Einfluß nehmen, wenn seine Unabhängigkeit ausreichend gewährleistet ist. Erst eine von der Finanzverwaltung unabhängige Position des Beraters ermöglicht ein gegenseitiges Vertrauensverhältnis zwischen Berater und Steuerpflichtigem. Jede Abhängigkeit des Beraters vom Fiskus wird den Pflichtigen mißtrauisch machen und das Vertrauensverhältnis zum Berater empfindlich stören.

Neben dem Grad der Unabhängigkeit des Beraters von der Finanzverwaltung ist für die Einflußnahme auf den Steuer-

pflichtigen das persönliche Ansehen des Beraters und die Ausformung seines Berufsstandes von Bedeutung. Hierbei ergibt sich insbesondere, daß die Stellung des einzelnen Beraters gegenüber seinem Mandanten um so stärker ist, je geschlossener und einheitlicher sämtliche Berufsangehörigen ihre Berufs- und Standespflichten zur Geltung bringen. Ein echtes Solidaritätsbewußtsein unter den Beratern wird sich um so leichter entwickeln, je homogener der Kreis der Berufsträger ist. Für die gegenwärtige Berufspolitik der Steuerberater- und Steuerbevollmächtigtenkammer in der Bundesrepublik, in deren Rahmen auch die Möglichkeit der Zusammenführung beider Berufe diskutiert wird, dürfte diese Tatsache eine erhebliche Rolle spielen.

Die Funktionen des Beraters entsprechen weitgehend den Erfordernissen der von der Finanzwissenschaft entwickelten Besteuerungsgrundsätze.

Unter dem Gesichtspunkt der Bestimmtheit der Besteuerung ist die Funktion des Beraters als Gesprächspartner des Steuergesetzgebers und der Finanzverwaltung bei Abfassung von Gesetzen, Verordnungen und Richtlinien hervorzuheben. Auf Grund des engen Zusammenhangs zwischen Steuerwesen und Wirtschaft ist der Berater geeignet, die praktischen Auswirkungen von steuerrechtlichen Theorien und Bestimmungen zu beurteilen. Seine praktischen Erfahrungen im Umgang mit den steuerlichen Vorschriften und insbesondere sein Urteil darüber, ob eine Bestimmung hinreichend verständlich und praktikabel ist, können für den Gesetzgeber und für die Verwaltung bei ihrer Arbeit eine wertvolle Hilfe sein.

Es darf jedoch nicht übersehen werden, daß ein gewisses Maß an Kompliziertheit der Steuergesetzgebung eine wesentliche Voraussetzung für die Steuerberatung ist. Betrachtet man aber die gegenwärtige Gesetzgebung, so läßt

sich ein Grad an Kompliziertheit und Schwerverständlichkeit feststellen, der das im Interesse der Steuerberatung erwünschte Maß weit übersteigt.

Unter dem Gesichtspunkt der Praktikabilität der Besteuerung ist der Einfluß der Berater auf die Ausgestaltung der staatlichen Steuerkontrollen und Strafmaßnahmen hervorzuheben. Es zeigt sich, daß infolge der Verpflichtung des Beraters zur Einhaltung der Gesetze staatliche Kontrollen und Strafmaßnahmen eingeschränkt werden können. Die Grenze, bis zu der der Umfang der staatlichen Kontrollen vermindert werden kann, wird in erster Linie durch die Stellung des Beraters als Interessenvertreter des Steuerpflichtigen bestimmt. Hinsichtlich der staatlichen Strafmaßnahmen führt die Tätigkeit des Beraters, die immer darauf gerichtet sein muß, Unrecht zu beseitigen, zu einer Verminderung der staatlichen Straftätigkeit. Staatliche Sanktionen werden - wie auch die staatlichen Kontrollen - aber niemals überflüssig sein, wenn die unabhängige Stellung des Beraters unangetastet bleiben soll.

Die auf diese Weise erreichte Abstimmung der Steuerkontrollen und Strafmaßnahmen mit den Funktionen der Steuerberatung entspricht dem System der rationalen Steuertechnik und dem Grundsatz der Praktikabilität der Besteuerung.

Die Forderung nach Minimierung der Steuererhebungskosten ist weitgehend erfüllt, obwohl die Tätigkeit der Berater die Erhebungskosten nicht unbeträchtlich zu erhöhen scheint. Trägt der Berater aber zur Beschleunigung des Besteuerungsprozesses bei und wird durch ihn die Steuermoral und die Besteuerungsmoral günstig beeinflusst, so ist der dafür zu zahlende Preis in Form von höheren Steuererhebungskosten in Kauf zu nehmen. Auch ist zu berücksichtigen, daß der Grundsatz der Minimierung der Erhebungskosten nicht besagen kann, daß der steuerliche

Erhebungsaufwand absolut niedrig zu halten ist, sondern nur so verstanden werden kann, daß innerhalb einer gegebenen politischen, wirtschaftlichen und rechtlichen Ordnung möglichst niedrige Steuererhebungskosten anzustreben sind. Für die Durchsetzung der in den modernen Industriestaaten vorherrschenden Personalsteuern mit ihren relativ hohen Steuersätzen erscheinen Berater unentbehrlich.

Die Beurteilung der Funktionen des Beraters unter dem Gesichtspunkt der Verwirklichung einer Besteuerung nach dem Prinzip der persönlichen Leistungsfähigkeit ergibt, daß der Berater dazu beitragen kann, eine solche Besteuerung gegen die Widerstände der Steuerpflichtigen durchzusetzen. Auf Grund seines Vertrauensverhältnisses zum Pflichtigen und seiner Vermittlerstellung zwischen Finanzamt und Steuerzahler ist er besonders dafür geeignet, die Widerstände der Pflichtigen gegen die ihnen "lästig" erscheinenden Steuerpflichten abzubauen.

Werden bei der Betrachtung der Steuerlastverteilung die Steuererhebungskosten miteinbezogen, zu denen auch die Beratungskosten gehören, so zeigt sich eine regressive Wirkung der Beratungskosten auf die Lastverteilung, die unter verteilungspolitischen Gesichtspunkten unerwünscht sein kann. Der regressive Effekt kann noch verstärkt werden, wenn man die Höhe der vom Berater zu erzielenden Steuereinsparungen berücksichtigt.

Um diese Wirkung abzuschwächen, bieten sich mehrere Möglichkeiten an. Die Kostenerstattung durch den Staat in Form von prozentualen oder festen Zuschüssen hat sich dabei am zweckmäßigsten erwiesen. Abzulehnen ist die Abzugsfähigkeit der Beratungskosten vom steuerpflichtigen Einkommen. Die Verminderung der Regressionswirkung durch Verschärfung der Einkommensteuerprogression und durch vermehrte Anwendung von "einfacheren" Erhebungs-

methoden erweist sich als begrenzt, während die Einschränkung von Sonderregelungen und Begünstigungen, die in der Regel den Beziehern höherer Einkommen zugute kommen, als wünschenswert zu bezeichnen ist.

Bei der Verwirklichung nichtfiskalischer Zielsetzungen durch die Besteuerung trägt der Berater dazu bei, daß die Gesetzesnormen vom Steuerpflichtigen richtig verstanden und beachtet werden.

Nachteilig wird sich seine Tätigkeit auf eine flexible Steuerpolitik auswirken können, wenn er sich gesetzestechnische Mängel zunutze macht. Schöpft der Berater für seinen Mandanten alle steuerlichen Möglichkeiten aus, so kann der erwünschte konjunkturelle Effekt beeinträchtigt werden. Auch kann er die sogenannten "Ankündigungswirkungen" der Steuern erhöhen und durch seine Arbeit, die als typische "Stoßarbeit" zu charakterisieren ist, die Steuerveranlagung verzögern.

Die Analyse der Funktionen der steuerberatenden Berufe im Besteuerungsprozeß macht deutlich, daß der Berater im Kreuzungspunkt verschiedenster Erwartungen steht. Sein Klient, mit dem ihn ein Auftragsverhältnis verbindet, erwartet, daß alle steuerlichen Möglichkeiten zur Steuereinsparung wahrgenommen werden und damit seine Steuerzahlungen möglichst niedrig ausfallen. Richtung und Ausmaß seiner Ansprüche werden nicht unerheblich davon beeinflußt, ob bei der grundsätzlichen Einstellung des Steuerpflichtigen zum Staat zustimmende oder ablehnende Gesichtspunkte überwiegen. Der Staat hingegen ist an einer optimalen Einnahmeerzielung interessiert. Vom Berater erwartet er dabei Unterstützung, indem er ihn auf die Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften verpflichtet und ihm damit Überwachungs- und Kontrollfunktionen überträgt. Als Gegenleistung gewährt er dem Berufsstand einen gewissen Schutz, indem er die

Berufsausübung von bestimmten Voraussetzungen abhängig macht. Neben die Erwartungen des Klienten und des Staates tritt noch das Eigeninteresse des Beraters, das auf eine möglichst hohe Einkommenserzielung ausgerichtet ist.

Es zeigt sich, daß sämtliche Erwartungen gleichzeitig wohl kaum erfüllbar sein werden, da sie teilweise einander zuwiderlaufen. Je nachdem, welche Stellung der Gesetzgeber dem Berater einräumt, entweder stärker auf die fiskalische Zielsetzung fixiert (wie zum Beispiel in der nationalsozialistischen Zeit) oder mehr als "ehrlicher" Makler des Klienten (wie zur Zeit in der Bundesrepublik), werden die Interessen der einen im Vergleich zur anderen Seite begünstigt oder beeinträchtigt. So erweisen sich in der gegenwärtigen Situation die Erwartungen seiner Auftraggeber und das eigene Interesse des Beraters an einem ausreichenden Einkommen als starke Kräfte, die seinem Tätigwerden für den Staat bei Durchsetzung der Besteuerung entgegenwirken. Es kommt darauf an, die Grenzen seiner Leistungsfähigkeit aufgrund der für ihn typischen Interessenkonstellation zu erkennen, damit Fehleinschätzungen vermieden werden.

LITERATURVERZEICHNIS

a) Lehrbücher, Monographien und Kommentare

- | | |
|--|---|
| Amonn, Alfred | Grundsätze der Finanzwissenschaft,
1. Teil, Bern 1947. |
| Amonn, Alfred | Grundsätze der Finanzwissenschaft,
2. Teil, Bern 1953. |
| Baier, Willy und
Fährnrich, Herbert | Die steuerliche Betriebsprüfung,
2. Aufl., Stuttgart 1963. |
| Becker, Enno | Die Reichsabgabenordnung, 7. Aufl.,
Berlin 1930. |
| Becker, Enno,
Riewald, Alfred und
Koch, Karl | Reichsabgabenordnung, Kommentar,
Band 1, 9. Aufl., Köln-Berlin-Bonn-
München 1963. |
| Bräuer, Karl | Probleme einer Finanz- und Steuer-
reform, Band 1: Die Grundlagen,
Bad Wörishofen 1954. |
| Bramson, Karl-Heinz | Die Gewinnsschätzungsmethoden im
Steuerrecht, Düsseldorf 1957. |
| Briefs, Goetz | Gewerkschaftsprobleme in unserer
Zeit. Beiträge zur Standortbestim-
mung, Frankfurt am Main 1968. |
| Briefs, Goetz | Laissez-faire-Pluralismus. Demokra-
tie und Wirtschaft des gegenwärtigen
Zeitalters, Berlin 1966. |
| Bühring, Hermann | Steuerberatungsgesetz, Berlin und
Frankfurt 1961. |
| Colm, Gerhard | Essays in Public Finance and Fiscal
Policy, New York 1955. |
| Dalton, Hugh | Principles of Public Finance,
3. ed., London 1948. |
| Dahl, Edgar | Die Unternehmensberatung, Kölner
Beiträge zur Sozialforschung und
angewandten Soziologie, Herausgeber
René König und Erwin K. Scheuch,
Band 4, Meisenheim am Glan 1967. |

- Engelhardt, Gunther Verhaltenslenkende Wirkungen der Einkommensteuer, Finanzwissenschaftliche Forschungsarbeiten, N.F., Heft 38, hrsg. von G. Schmölders, Berlin 1968.
- Ertel, Hermann Anatol Treuhandbuch, Berlin 1957.
- Felix, Günther Ermessensausübung im Steuerrecht, Band 11 der Schriftenreihe des Instituts der Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf 1955.
- Feike, Fred C. Die Abkehr von der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit bei der Einkommensteuer unter besonderer Berücksichtigung der bundesdeutschen Einkommensbesteuerung, Staatswirtsch. Diss. München 1956.
- Gerloff, Wilhelm Die öffentliche Finanzwirtschaft, 2. Aufl., Band 1, Frankfurt/Main 1948.
- Haller, Heinz Die Steuern, Tübingen 1964.
- Haller, Heinz Finanzpolitik, 2. Aufl., Tübingen-Zürich 1961.
- Holtgrewe, Karl-Georg Der Steuerwiderstand, Finanzwissenschaftliche Forschungsarbeiten, N.F., Heft 5, hrsg. von G. Schmölders, Berlin 1954.
- Houchon, Guy Psycho-sociologie de la fraude fiscale, in: En hommage à Victor Gother, Liège 1962.
- Hübschmann, Walter,
Hepp, Ernst,
Spitaler, Armin Kommentar zur Reichsabgabenordnung, 1.-5. Aufl., Köln 1951/68.
- Jecht, Horst Finanzpolitik und Kapitalbildung, Tübingen 1958.
- Juretzek, Wolfgang Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, 8. Aufl., Ludwigshafen 1967/70.
- Kolms, Heinz Finanzwissenschaft, Teil II, 3. Aufl., Berlin 1966.
- Kolms, Heinz Finanzwissenschaft, Teil III, 2. Aufl., Berlin 1966.

- | | |
|---|---|
| Klöcker, Reinhold,
Mittelsteiner, Karl-
Heinz, Gehre, Horst | Handbuch der Steuerberatung,
Bonn 1965. |
| Loepelmann, Hans U. | Die Gegenprüfung, 2. Aufl.,
Heidelberg 1963. |
| Lückert, Heinz-Rudolf | Konfliktpsychologie, München-
Basel 1957. |
| Maassen, Kurt | Das Recht der Steuerberatung,
1. Aufl., Stuttgart 1956. |
| Maassen, Kurt | Das Recht der Steuerberatung,
2. Aufl., Stuttgart 1963. |
| Mann, Fritz-Karl | Steuerpolitische Ideale, Jena 1937. |
| Meisel, Franz | Britische und deutsche Einkommen-
steuer - ihre Moral und ihre Tech-
nik, Tübingen 1925. |
| von Mises, Ludwig | Human Action, New Haven 1949. |
| Musgrave, Richard A. | Finanztheorie, 2. Aufl.,
Tübingen 1969. |
| Myrdal, Gunnar | Das politische Element in der na-
tionalökonomischen Doktrinbildung,
2. Ausgabe, Hannover 1963. |
| Nef, Hans | Gleichheit und Gerechtigkeit,
Zürich 1961. |
| v. Nell-Breuning,
Oswald | Sittliche Grundsätze zu Steuerrecht
und Moral, Rottenburg 1954. |
| Neumark, Fritz | Theorie und Praxis der modernen
Einkommensbesteuerung, Bern 1947. |
| Neumark, Fritz | Grundsätze der Besteuerung in Ver-
gangenheit und Gegenwart, Sitzungs-
berichte der wissenschaftlichen
Gesellschaft an der Johann Wolfgang
Goethe-Universität Frankfurt am Main,
Band 3, Wiesbaden 1965. |
| Neumark, Fritz | Grundsätze gerechter und ökonomisch
rationaler Steuerpolitik, Tübingen
1970. |
| Nöll von der Nahmer,
Robert | Lehrbuch der Finanzwissenschaft,
Band 1, Allgemeine Finanzwissen-
schaft, Köln und Opladen 1964. |

- | | |
|------------------------------------|---|
| Nöll von der Nahmer,
Robert | Lehrbuch der Finanzwissenschaft,
Band 2, Spezielle Steuerlehre,
Köln und Opladen 1964. |
| Oberhauser, Alois | Finanzpolitik und private Vermögens-
bildung, Köln-Opladen 1963. |
| Oppermann, Heinz | Die Wandlungen in den Funktionen
der wirtschaftsprüfenden Berufe,
Rechts- und staatswiss. Diss.
Freiburg 1955. |
| Peres, Wolfgang | Die Steuerhinterziehung im Spiegel
der Rechtsprechung, Finanzwissen-
schaftliche Forschungsarbeiten, N.F.,
Heft 27, hrsg. von G. Schmölders,
Berlin 1963. |
| Peter, Karl,
Rawald, Ernst | Kommentar zum Steuerberatungsgesetz,
Band I, Herne-Berlin 1961. |
| Riethmüller, Rolf | Steuerberatung-Wirtschaftsberatung-
Steuerverwaltung, Wirtschaftswiss.
Diss. Zürich 1967. |
| Schäffle, Albert E.Fr. | Die Grundsätze der Steuerpolitik,
Tübingen 1880. |
| Schmidt, Kurt | Die Steuerprogression, Tübingen 1960. |
| Schmölders, Günter | Finanz- und Steuerpsychologie,
erweiterte Auflage von: Das Irratio-
nale in der öffentlichen Finanzwirt-
schaft, Hamburg 1970. |
| Schmölders, Günter | Allgemeine Steuerlehre, 4. Aufl.,
Berlin 1965. |
| Schmölders, Günter | Finanzpolitik, 2. Aufl., Berlin-
Heidelberg-New York 1965. |
| Schoellgen, Werner | Grenzmoral. Soziale Krisis und
neuer Aufbau, Düsseldorf 1946. |
| Schulte, Horst | Schätzung und Pauschalierung in
der deutschen Einkommensteuer,
Düsseldorf 1968. |
| Seligman, Edwin
Robert Anderson | Progressive Taxation in Theory
and Practice, 2. Aufl., PAEA,
3. Series, vol. 9, 1908. |

- Sevenheck, Hilde Die Steuerverteilungstheorien auf der Grundlage der Grenznutzenlehre in der angelsächsischen, deutschen und skandinavischen Literatur, Rechts- und staatswiss. Diss., Bonn 1944.
- Smith, Adam Der Reichtum der Nationen, 2. Band, hrsg. von Heinrich Schmidt nach der Übers. von Max Stirner, Leipzig 1910.
- Spitaler, Armin Steuerberater und Finanzverwaltung, Köln 1949.
- Stamp, Josiah The Fundamental Principles of Taxation in the Light of Modern Developments, London 1936.
- Strümpel, Burkhard Steuermoral und Steuerwiderstand der deutschen Selbständigen, Forschungsberichte des Landes Nordrhein-Westfalen, Nr. 1682, Köln und Opladen 1966.
- Strümpel, Burkhard Steuersystem und wirtschaftliche Entwicklung, Tübingen 1968.
- Suret, L. Théorie de l'Impot Progressif, Paris 1909.
- Teschemacher, Hans Die Einkommensteuer und die Revolution in Preußen, Tübingen 1912.
- Tipke, Klaus und Kruse, Heinrich Wilh. Reichsabgabenordnung, 2.-3. Aufl., Köln 1965/68.
- Thoma, Leo Probleme der Steuertechnik dargestellt an Erfahrungen aus der Getränkebesteuerung, Wirtsch.- und sozialwiss. Diss., Köln 1957.
- Wagner, Adolph Lehr- und Handbuch der politischen Oekonomie, Band 6, Finanzwissenschaft, 2. Teil, 2. Aufl., Leipzig 1890.

b) Aufsätze in Zeitschriften, Sammelwerken und Festgaben

- Amonn, Alfred Zur Frage der steuerlichen Lastenverteilung, in: Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik, Band 123, Stuttgart 1925, S.170 ff.
- Amonn, Alfred Gerechtigkeit und Zweckmäßigkeit in der Besteuerung, in: Probleme der öffentlichen Finanzen und der Währung, Festgabe für Eugen Grobmann, Zürich 1949, S. 3 ff.
- Andreae, Wilhelm Die Zukunft der Ertragsbesteuerung unter wirtschaftspolitischen Gesichtspunkten, in: Beiträge zur Finanzwissenschaft, Festgabe für G. von Schanz, Band 2, Tübingen 1928, S. 350 ff.
- Arndt, Helmut Kurvenverschiebung und mikroökonomische Überwälzung, in: Finanzarchiv, N.F., Band 22, 1962/63, S. 71 ff.
- Briefs, Goetz Sozialreform und Sozialgeist der Gegenwart, in: Handwörterbuch der Soziologie, ed. Alfred Vierkannt, Stuttgart 1931, S. 1962 ff.
- Briefs, Goetz Grenzmoral in der pluralistischen Gesellschaft, in: Wirtschaftsfragen der freien Welt, hrsg. von E. von Beckerath, F.W. Meyer, A. Müller-Armack, Frankfurt/Main 1957, S.97 ff.
- Brönner, Herbert Die Mitwirkung des Steuerberaters bei der betrieblichen Steuererklärung, in: Der Wirtschaftstreuhänder, Nr. 4, 1942, S. 75 ff.
- Bryden, M.H. The Costs of Tax Compliance, Canadian Tax Papers, No. 25, Toronto, July 1961.
- Bühning, Hermann Eigenverantwortliche Steuerberatung, in: Deutsche Steuer-Zeitung, Ausgabe A, 1962, S. 373 ff.
- Cortier, Fritz Die Vertrauensstellung des vereidigten Buchprüfers als Mittler zwischen Wirtschaft und Staat, in: Der Wirtschaftstreuhänder, 6. Jhg., 1957, S. 45 ff.

- Ehrlicher, Werner Wandlungen der Steuerordnungen, in: Finanzarchiv, N.F., Band 27, 1968, S. 49 ff.
- Föhl, Carl Kritik der progressiven Einkommensbesteuerung, in: Finanzarchiv, N.F., Band 14, 1953/54, S. 88 ff.
- Fredersdorf, Hermann Der Steuerbeamte als Mittler zwischen dem Staat und dem Steuerpflichtigen, in: Steuerberaterjahrbuch 1958/59, Köln 1959, S. 105 ff.
- Fritsch, Robert Die Gefahr fiskalischer Einseitigkeiten im steuergerichtlichen Urteilsdenken, in: Steuerberaterjahrbuch 1957/58, Köln 1958, S. 388 ff.
- Gerloff, Wilhelm Grundlegung der Finanzwissenschaft, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, Band I, 2. Aufl., Tübingen 1952, S. 1 ff.
- Gerloff, Wilhelm Steuerwirtschaftslehre, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, Band II, 2. Aufl., Tübingen 1956, S. 239 ff.
- Germann, Oskar Adolf Zur Problematik der Ermessensentscheide, in: Festgabe zum 70. Geburtstag von Erwin Ruck, Basel 1952, S. 173 ff.
- Grabower, Rolf Steuerliches Prüfungswesen, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, Band II, 2. Aufl., Tübingen 1956, S. 388 ff.
- Grabower, Rolf Zur steuerlichen Betriebsprüfung, in: Finanzrundschau, 33. Jhg., 1956, Sp. 606 ff.
- Graumann, Carl-Friedrich und Fröhlich, Werner D. Ansätze zu einer psychologischen Analyse des sogenannten Steuerwiderstands, in: Finanzarchiv, N.F., Band 17, 1956/57, S. 418 ff.
- Grossmann, Eugen Die Kunst der Besteuerung, in: Festgabe Fritz Fleiner, Zürich 1937, S. 299 ff.
- Haller, Heinz Bemerkungen zur sogenannten Parallelpolitik der öffentlichen Finanzwirtschaft, in: Jahrbuch für Nationalökonomie und Statistik, Band 180, 1967, S. 164 ff.

- Haller, Heinz Bemerkungen zur progressiven Besteuerung und zur steuerlichen Leistungsfähigkeit, in: Finanzarchiv, N.F., Band 20, 1959/60, S. 35 ff.
- Hartz, Wilhelm Sittlichkeit, Rechtssicherheit und Gewaltenteilung als Elemente des Rechtsstaates, in: Steuerberaterjahrbuch 1958/59, Köln 1959, S. 31 ff.
- Hartz, Wilhelm Mehr Rechtssicherheit im Steuerrecht, Ziele-Wege-Grenzen, in: Steuerberaterjahrbuch 1965/66, Köln 1966, S. 75 ff.
- Hartz, Wilhelm Möglichkeiten und Grenzen der Vereinfachung des Steuerrechts, in: Steuer-Kongreß-Report 1964, München und Berlin 1964, S. 98 ff.
- Hedtkamp, Günter Das ökonomisch rationale Steuersystem, in: Weltwirtschaftliches Archiv, Band 86 (1961 I), Hamburg 1961, S. 232 ff.
- Hettlage, Karl M. Wirtschaftsordnung und Steuerpolitik, in: Steuerberaterjahrbuch 1965/66, Köln 1966, S. 55 ff.
- Höffner, Joseph Eigentumsbegriff und heutige Besteuerungsgrundsätze vom Standpunkt der Moral, in: Steuer und Wirtschaft, 1952, I Sp. 375 ff.
- Hörstmann, Franz Der Steuerberater, in: Der Steuerberater, 16. Jahrg., Heidelberg 1965, S. 68 ff.
- Jostock, Paul Über den Umfang des der Besteuerung entgehenden Einkommens, in: Weltwirtschaftliches Archiv, Band 57, 1943, S. 27 ff.
- Koch, Carl Die Unzulänglichkeiten der Reichs-abgabenordnung und ihre Behebung, in: Steuerberaterjahrbuch 1963/64, Köln 1964, S. 415 ff.
- Koch, Waldemar Eine neue Deutung der Steuergrundsätze, in: Finanzarchiv, N.F., Band 25, 1966, S. 316 ff.

- Kruk, Max Das Fallbeil der Betriebsprüfung, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung, Nr. 155, 1966, S. 9.
- Lion, Max Die Steuerberatung, ihre Bedeutung, ihre Aufgaben und ihr Strafrecht, in: Steuerstrafrecht und Steuerstrafverfahren nach der AO, Mannheim-Berlin-Leipzig 1931, S. 49 ff.
- Maaß, Walter Steuerverwaltungsreform durch Schaffung eines Einheitskontos, in: Deutsches Steuerrecht, 1957, S. 2 ff.
- Maassen, Kurt Individuelle Steuergerechtigkeit und Steuervereinfachung, in: Finanzrundschau, 1959, S. 145 ff.
- Maassen, Kurt Arten des steuerlichen Ermessens und Rechtsschutz gegen Ermessensentscheidungen, in: Steuerberater-jahrbuch 1953/54, Köln 1954, S. 127 ff.
- Mann, Fritz-Karl Grundformen der Steuerabwehr, in: Jahrbuch für Nationalökonomie und Statistik, Band 120, 1923, S. 497 ff.
- Mann, Fritz-Karl Bemerkungen zur Frühgeschichte der allgemeinen Steuerlehre, in: Schmollers Jahrbuch für Gesetzgebung und Verwaltung, Band III, 1929, S. 955 ff.
- Meisel, Franz und Gerloff, Wilhelm Steuertechnik, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 2. Aufl., Band II, Tübingen 1956, S. 357 ff.
- Meisel, Franz Moral und Technik bei der Veranlagung der preußischen Einkommensteuer, Jahrbuch für Gesetzgebung, Verwaltung und Volkswirtschaft im Deutschen Reich, München und Leipzig 1911.
- Neumark, Fritz Einkommensteuer, in: Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, Band 3, Stuttgart-Tübingen-Göttingen 1961, S. 69 ff.
- Neumark, Fritz Theorie der Besteuerung, in: Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, Band 10, Stuttgart-Tübingen-Göttingen 1959, S. 93 ff.

- Neumark, Fritz Zur Problematik einer Steigerung der Effizienz fiskalpolitischer Instrumente des Stabilitätsgesetzes, in: Finanzarchiv, N.F., Band 28, 1969, S. 100 ff.
- Nissen, Karl-Heinz Die steuerlichen Vorschriften des Konjunkturgesetzes, in: Deutsche Steuerzeitung, Ausg. A, Nr. 13, S. 217 ff.
- Oermann, Josef Steuermoral und Besteuerungsmoral, in: Steuerberaterjahrbuch 1957/58, Köln 1958, S. 57 ff.
- Popitz, Johannes Der wirtschaftende Mensch als Steuerzahler, Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht, Berlin 1930.
- Popitz, Johannes Die Einkommensteuer (Allgemeiner Teil), in: Handwörterbuch der Staatswissenschaften, Band 3, 4. Aufl., Jena 1926, S. 400 ff.
- Ruland, Heinrich Zur steuerlichen Schätzung, in: Steuerberaterjahrbuch 1954/55, Köln 1955, S. 321 ff.
- Schmidt, Kurt Steuerpolitik im Umbruch?, in: Finanz- und Geldpolitik im Umbruch, herausgegeben von Heinz Haller und Horst Claus Recktenwald, Mainz 1969, S. 175 ff.
- Schmidt, Kurt Renaissance der Opfertheorien? Zur ökonomischen Sinngebung politischer Entscheidungen, in: Finanzarchiv, N.F., Band 30, 1971, Heft 2, S. 193 ff.
- Schmölders, Günter Grundlage einer effizienten Finanzpolitik: Empirische Analyse der Steuermentalität, in: Finanz- und Geldpolitik im Umbruch, herausgegeben von Heinz Haller und Horst Claus Recktenwald, Mainz 1969, S. 49 ff.
- Schmölders, Günter Steuergesetz und Steuerwirklichkeit, in: Steuerberaterjahrbuch 1968/69, Köln 1969, S. 49 ff.
- Schmölders, Günter Das Gerechtigkeitspostulat in der Besteuerung, in: Finanzarchiv, N.F., Band 23, 1963/64, S. 53 ff.

- Schmölders, Günter Der Staatsbürger als Steuerzahler, in: Finanzarchiv, N.F., Band 27, 1968, S. 121 ff.
- Schmölders, Günter Steuertechnik, in: Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, Band 10, Stuttgart-Tübingen-Göttingen 1959, S. 170 ff.
- Schmölders, Günter Staatsbürgerliche Gesinnung und Steuermoral, in: Finanzwissenschaft und Finanzpolitik, Festschrift für E. Schoettle, hrsg. von F. Schäfer, Tübingen 1964, S. 297 ff.
- Schmölders, Günter Steuerpolitik und Wirtschaftsordnung, in: Finanzarchiv, N.F., Band 7, 1940, S. 206 ff.
- Schmölders, Günter Finanzpsychologie, in: Finanzarchiv, N.F., Band 13, 1951/52, S. 1 ff.
- Schmölders, Günter Die bargeldlose Lohnzahlung, in: Zeitschrift für das gesamte Kreditwesen, 1962, Heft 3, S. 195 ff.
- Schmölders, Günter Um ein rationales Steuersystem, in: Finanzarchiv, N.F., Band 11, 1949, S. 479 ff.
- Schorer, Edgar Allgemeine Steuerpsychologie, in: Finanzarchiv, N.F., Band 9, 1943, S. 338 ff.
- Schulze, Hermann Steuerberatende Berufe, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 3. Aufl., Stuttgart 1959/60, Band III, Sp. 5123 ff.
- Spitaler, Armin Der Geist des Steuerverfahrens, in: Steuerberaterjahrbuch 1954/55, Köln 1955, S. 441 ff.
- Spitaler, Armin Beiträge zur steuerlichen Auslegungsslehre, in: Steuerberaterjahrbuch 1956/57, Köln 1957, S. 105 ff.
- Spitaler, Armin Fiktionen im Steuerrecht, in: Steuerberaterjahrbuch 1958/59, Köln 1959, S. 409 ff.
- Spitaler, Armin Rationalisierung der Finanzverwaltung, in: Finanzrundschau, 1955, S. 197 ff.

- Spitaler, Armin Rechtssicherheit, Zweckmäßigkeit und Gerechtigkeit im Steuerrecht, in: Steuerberaterjahrbuch 1957/58, Köln 1958, S. 143 ff.
- Spitaler, Armin Wandlungen im Steuerrecht, in: Steuerberaterjahrbuch 1960/61, Köln 1961, S. 379 ff.
- Spitaler, Armin Der maßvolle Gesetzesvollzug, in: Steuerberaterjahrbuch 1961/62, Köln 1962, S. 461 ff.
- Strümpel, Burkhard Die unsichtbare Steuerbelastung der Selbständigen, in: Blätter für Genossenschaftswesen, 1966, S. 49 ff.
- Strümpel, Burkhard Der Schweizer als Steuerzahler, in: Finanzarchiv, N.F., Band 24, 1965, S. 244 ff.
- Sultan, Herbert Finanzwissenschaft und Soziologie, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, Band I, 2. Aufl., Tübingen 1952, S. 66 ff.
- Tautscher, Anton Das Prinzip der Einkommensteuer und Ertragsteuer, in: Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft, Band 101, 1941, S. 82 ff.
- Terstegen, Walter
Otto Wilhelm Das Steuerstrafrecht in soziologischer Sicht, in: Steuerberaterjahrbuch 1953/54, Köln 1954, S. 15 ff.
- Thoma, Gerhard Steuerberatung und Betriebsprüfung, in: Steuerberaterjahrbuch 1955/56, Köln 1956, S. 167 ff.
- Thoma, Gerhard Rechtssicherheit und Steuerberatung, in: Steuerberaterjahrbuch 1959/60, Köln 1960, S. 9 ff.
- Thoma, Gerhard Zur Vereinfachung der steuerrechtlichen Bestimmungen, in: Steuerberaterjahrbuch 1968/69, Köln 1969, S. 23 ff.
- Timm, Herbert Bemerkungen zur wirtschaftspolitisch orientierten nichtfiskalischen Besteuerung, in: Finanzarchiv, N.F., Band 27, 1968, S. 87 ff.

- Timm, Herbert Gemeindepolitik in den Wachstums-
zyklen. Zugleich eine Analyse der
sog. Parallelpolitik, in: Finanz-
archiv, N.F., Band 28, 1969,
S. 441 ff.
- Tipke, Klaus An den Grenzen der Rechtssicherheit
im Steuerverfahrensrecht, in:
Steuer-Kongreß-Report 1965, München
und Berlin 1965, S. 204 ff.
- Wagner, Adolph Die Reform der direkten Staatsbe-
steuerung in Preußen im Jahre 1891,
in: Finanzarchiv, 8. Jahrg., 2. Band,
1891, S. 71 ff.
- Wacke, Gerhard Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit,
in: Steuer und Wirtschaft, 1947,
S. 21 ff.
- Weilbach, Erich A. Stellung und Berufsbild des Steuer-
beraters in der modernen Industrie-
gesellschaft, in: Der Steuerberater,
17. Jahrg., 1966, S. 49 ff.

c) Sonstige Quellen

Amtliche Mitteilungen der Bundessteuerberaterkammer,
5. Jahrg., Köln 1969.

Bund deutscher Steuerbeamten
Denkschrift zur Steuergesetzgebung und Steuerver-
waltung, Paderborn 1956.

Jahresgutachten 1969/70, Sachverständigenrat zur Begut-
achtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung,
Stuttgart und Mainz 1969.

Untersuchungen zum Einkommensteuerrecht unter besonde-
rer Berücksichtigung textkritischer, rechtssystemati-
scher und verfassungsrechtlicher Gesichtspunkte
Bericht der Einkommensteuerkommission, Schriften-
reihe des Bundesministeriums für Finanzen, Heft 7,
Bonn 1964.

Abgabenordnung in der Fassung vom 22.5.1931 (unter Be-
rücksichtigung der Änderungen bis Erg.Lfg. vom 20.5.70
in "Steuergesetze", Verlag C.H. Beck, München 1970).

Einkommensteuergesetz vom 10.12.1965 (unter Berücksich-
tigung der Änderungen bis Erg.Lfg. vom 20.5.70 in
"Steuergesetze", Verlag C.H. Beck, München 1970).

Institut "Finanzen und Steuern", Zur Reform der Ein-
kommensteuer, Brief 112, Bonn 1969.

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

AO	Reichsabgabenordnung
a.a.O.	am angegebenen Ort
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BFH	Bundesfinanzhof
BStBl.	Bundessteuerblatt
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
i.d.F.	in der Fassung
RStBl.	Reichssteuerblatt
RGBl.	Reichsgesetzblatt
StBerG	Steuerberatungsgesetz

Lebenslauf

Am 28.5.1941 wurde ich als Sohn des Unternehmers Arnolf Schönefeld und seiner Ehefrau Gertrud, geb. Kelb, in Brandenburg/Havel geboren.

Von 1947 bis 1951 besuchte ich die Volksschule in Kaub/Rhein. Danach wechselte ich auf das Naturwissenschaftliche Gymnasium in St. Goarshausen über. An dieser Schule legte ich im März 1960 die Reifeprüfung ab.

Vom Sommersemester 1960 an studierte ich Wirtschaftswissenschaften an der Johannes Gutenberg-Universität in Mainz. Im November 1964 bestand ich dort die Diplom-Prüfung für Volkswirte.

Am 1. Januar 1965 bin ich als Revisionsassistent in eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft eingetreten. Im Dezember 1964 habe ich das Steuerberaterexamen abgelegt; im März 1972 wurde ich zum Wirtschaftsprüfer bestellt. Seit 1. Januar 1972 bin ich freiberuflich tätig.

Die mündliche Doktorprüfung legte ich am 29. November 1972 ab.

Wiesbaden, den 29. Dezember 1972

Manfred Schönefeld

